SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VIII kadencja
Prezes Rady Ministrów
RM-10-143-18

Druk nr 2860 cz.I

Warszawa, 25 września 2018 r.

Pan
Marek Kuchciński
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku

Na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. przedstawiam Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy

- o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

Projekt ma na celu wykonanie prawa Unii Europejskiej.

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

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

Z poważaniem

(-) Mateusz Morawiecki

Projekt

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw[1), 2)]

Art. 1. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, 1540, 1552, 1629, 1669 i 1693) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3 w ust. 2b w pkt 7 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 8 w brzmieniu:
„8) niezrealizowanych zysków, o których mowa w art. 30da.”;

2) w art. 5a w pkt 45 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 46–49 w brzmieniu:
„46) walucie wirtualnej – oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
47) ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – oznacza to ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, 1162, 1291, 1629, 1669 i 1693);
48) ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – oznacza to ustawę z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723, 1075 i 1499);
49) rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

---

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. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 144 z 07.06.2017, str. 1) oraz dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018, str. 1).

2) Niniejszą ustawą zmienia się ustawy: ustawę z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawę z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze, ustawę z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, ustawę z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, ustawę z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, ustawę z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, ustawę z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych, ustawę z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, ustawę z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz ustawę z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,

b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,

c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju miejsca zamieszkania – w przypadku należności uzyskiwanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą; przy ocenie czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą art. 30f ust. 20 stosuje się odpowiednio.”;

3) w art. 9:

a) w ust. 1a wyrazy „art. 29-30c, art. 30e, art. 30f” zastępuje się wyrazami „art. 29-30f”,

b) w ust. 2 wyrazy „art. 24-25” zastępuje się wyrazami „art. 23o, art. 23u, art. 24–24e, art. 30ca, art. 30da”,

c) ust. 3a otrzymuje brzmienie:

„3a. Przepis ust. 3 nie ma zastosowania do strat:

1) z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8;

2) z odpłatnego zbycia walut wirtualnych;

3) z niezrealizowanych zysków, o których mowa wart. 30da;

4) ze źródeł przychodów, z których dochody są wolne od podatku dochodowego.”;

4) w art. 10 w ust. 1 po pkt 8a dodaje się pkt 8b w brzmieniu:

„8b) niezrealizowane zyski, o których mowa art. 30da;”;

5) w art. 11:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14–15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 17 ust. 1 pkt 11, art. 19, art. 25b, 30ca, 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.”,

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

„1a. W odniesieniu do transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 6 przepis ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem art. 23o.”,

c) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Wartość pieniężną świadczeń w naturze, z zastrzeżeniem ust. 2c oraz art. 12 ust. 2-2c, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.”,

d) po ust. 2b dodaje się ust. 2c w brzmieniu:

„2c. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 6 wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń ustala się na podstawie przepisów art. 23o i art. 23p.”;

6) w art. 14:

a) po ust. 1c dodaje się ust. 1ca w brzmieniu:

„1ca. Przy ustalaniu wysokości przychodu, o którym mowa w ust. 1, uwzględnia się korektę cen transferowych, o której mowa w art. 23q, mającą na celu wykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 23o, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 23p ust. 1-3.”,

b) ust. 1o otrzymuje brzmienie:

„1o. Przepisów ust. 1m i 1n nie stosuje się do:

1) korekty dotyczącej przychodu związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;

2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 23q.”,

c) w ust. 2 pkt 8 otrzymuje brzmienie:

„8) wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieopłatnych świadczeń, obliczonych zgodnie z art. 11 ust. 2–2b, z zastrzeżeniem ust. 2g i art. 21 ust 1 pkt 125 i 125a;”,

d) po ust. 2f dodaje się ust. 2g w brzmieniu:

„2g. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 6 wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń ustala się na podstawie przepisów art. 23o i art. 23p.”;

7) w art. 17:

a) w ust. 1 po pkt 10 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 11 w brzmieniu:

„11) przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej.”,

b) po ust. 1e dodaje się ust. 1f i 1g w brzmieniu:

„1f. Przez odpłatne zbycie waluty wirtualnej rozumie się wymianę waluty wirtualnej na prawny środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub regulowanie innych zobowiązań walutą wirtualną.

1g. Przepis ust. 1 pkt 11 stosuje się również do przychodów uzyskanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, z wyjątkiem działalności, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, zaliczanej do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej.”;

8) w art. 19 dodaje się ust. 5 w brzmieniu:

„5. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 6 wartość zbytych nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy ustala się na podstawie przepisów art. 23o i art. 23p.”;

9) w art. 21:

a) w ust. 1:

– po pkt 130b dodaje się pkt 130c w brzmieniu:

„130c) dochody osiągnięte przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, z odsetek lub dyskonta od obligacji:

a) o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok,

b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych

– chyba że na moment osiągnięcia dochodu podatnik jest podmiotem powiązanym z emitentem tych obligacji w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 niniejszej ustawy lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz posiada, bezpośrednio lub pośrednio, łącznie z innymi podmiotami powiązanymi w rozumieniu tych przepisów więcej niż 10% wartości tych obligacji;”,

– w pkt 145 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 146 w brzmieniu:

„146) dochody uzyskane przez podatników mających miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu:

a) nieodpłatnego nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know–how),

b) nieodpłatnego nabycia prawa do używania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know–how), na podstawie umowy użyczenia lub umowy o podobnym charakterze,

c) nieodpłatnego nabycia usług szkoleniowych,

d) otrzymania bezzwrotnego wsparcia finansowego, pod warunkiem że wsparcie to jest przeznaczone i zostanie wykorzystane wyłącznie na produkty wojskowe

– będących przedmiotem zobowiązania offsetowego w ramach wykonywania umów zawieranych przez Skarb Państwa, których wejście w życie oraz stwierdzenie wykonania zostało zatwierdzone przez Radę Ministrów zgodnie z ustawą z dnia 26 czerwca 2014 r. o niektórych umowach zawieranych w związku z realizacją zamówień o podstawowym znaczeniu dla bezpieczeństwa państwa (Dz. U. z 2017 r. 2031 oraz z 2018 r. poz. 1669).”,

b) dodaje się ust. 37 i 38 w brzmieniu:

„37. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 146, dotyczy również podatników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w przypadku nieodpłatnego nabycia wartości, praw, usług lub otrzymania bezzwrotnego wsparcia finansowego, określonych w ust. 1 pkt 146, od podatników, o których mowa w tym przepisie, lub za ich pośrednictwem, jeżeli te wartości, prawa, usługi lub wsparcie finansowe zostaną przeznaczone wyłącznie na cele wojskowe.

38. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 146, ma zastosowanie do dochodów wymienionych w tym przepisie, pozostających w związku z ustanowieniem lub utrzymaniem potencjału mającego na celu ochronę podstawowych interesów bezpieczeństwa państwa w zakresie produkcji bronią,

amunicją lub materiałami wojennymi, pod warunkiem, że produkty te przeznaczone zostaną wyłącznie na cele wojskowe.”;

10) w art. 22:

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

„1ab. Przy ustalaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów uwzględnia się korektę cen transferowych, o której mowa w art. 23q, mającą na celu wykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 23o, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 23p ust. 1-3.”,

b) ust. 1n otrzymuje brzmienie:

„1n. W przypadku prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład wartość poszczególnych składników majątku wchodzących w skład tego zagranicznego zakładu ustala się, z zastrzeżeniem ust. 1, w wysokości:

1) wartości rynkowej określonej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30da, w państwie miejsca zamieszkania podatnika lub w państwie położenia jego zakładu zagranicznego w tym, jeżeli zakład ten został zlikwidowany, chyba że organ podatkowy określi tę wartość w innej wysokości – w przypadku gdy składniki majątku, w tym przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa, są przenoszone z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej; przepis ust. 1l stosuje się odpowiednio, lub

2) przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych tego podatnika, niezaliczonej do kosztów w jakiejkolwiek formie, nie wyższej jednak od wartości rynkowej składnika majątku – jeżeli składnik ten jest przenoszony z państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w przypadku gdy państwo to nie określi dla tego składnika majątku wartości rynkowej, o której mowa w pkt 1, albo zwolni z opodatkowania tę wartość, albo jeżeli składnik ten jest przenoszony z terytorium państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej; przepis ust. 1l stosuje się odpowiednio.”,

c) po ust. 1n dodaje się ust. 1na w brzmieniu:

„1na. Przepis ust. 1n stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, prowadzącego działalność gospodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

1) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w celu wykorzystywania w tej działalności, składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku likwidacji tego zagranicznego zakładu, lub

2) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w związku ze zmianą miejsca zamieszkania, składnik majątku wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w wyniku likwidacji takiej działalności.”,

d) ust. 7e otrzymuje brzmienie:

„7e. Przepisów ust. 7c i 7d nie stosuje się do:

1) korekty dotyczącej kosztu uzyskania przychodów związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;

2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 23q.”,

e) po ust. 7f dodaje się ust. 7g w brzmieniu:

„7g. Przepisy ust. 7c i 7d stosuje się odpowiednio do korekty wartości rynkowej składnika majątku, wynikającej z decyzji organu podatkowego określającej wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 lub 2a, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30da, przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, z którego terytorium składnik ten został przeniesiony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”,

f) dodaje się ust. 14–16 w brzmieniu:

„14. Koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia waluty wirtualnej stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie lub zbycie waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

15. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 14, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 16.

16. Nadwyżka kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 14, nad przychodami z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej uzyskanymi w roku podatkowym, powiększa koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia waluty wirtualnej poniesione w następnym roku podatkowym.”;

11) w art. 22b w ust. 2 po pkt 1 dodaje się pkt 1a w brzmieniu:

„1a) wartość firmy, jeżeli w związku z przeniesieniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa wartość ta została opodatkowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30da – w przypadku gdy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część przenoszone są z tego państwa,”;

12) w art. 22c pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 22b ust. 2 pkt 1 i 1a,”;

13) w art. 22g w ust. 1:

a) pkt 7 otrzymuje brzmienie:

„7) w razie prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład – wartość, o której mowa w art. 22 ust. 1n;”,

b) dodaje się pkt 8 w brzmieniu:

„8) w razie, gdy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przeniósł w celu wykorzystywania w prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności gospodarczej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku jego likwidacji, lub przeniósł w związku ze zmianą miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w celu wykorzystywania w tej działalności składnik majątku wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – wartość określona zgodnie z art. 22 ust. 1na.”;

14) w art. 23:

a) w ust. 1:

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

„6a) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, jeżeli te środki lub wartości zostały przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w sposób określony w art. 30da;”,

– po pkt 34 dodaje się pkt 34a i 34b w brzmieniu:

„34a) strat w części niepokrytej spłatą nabytych wierzytelności, w tym nabytego pakietu wierzytelności, o którym mowa w art. 24e;

34b) wydatków na nabycie wierzytelności, jeżeli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, w której podatnik jest wspólnikiem – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z tego uprzedniego lub pierwszego zbycia;”,

– po pkt 65 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 66 w brzmieniu:

„66) poniesionych wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną.”,

b) po ust. 3e dodaje się ust. 3f w brzmieniu:

„3f. W przypadkach gdy podatnik wniósł do spółki niebędącej osobą prawną wkład niepieniężny, a spółka niebędąca osobą prawną uległa przekształceniu w spółkę lub została przejęta przez spółkę, przez wydatki, o których mowa w ust. 1 pkt 38 oraz art. 24 ust. 8, na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki, uważa się wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie.”;

15) w art. 23b w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,”;

16) po rozdziale 4a dodaje się rozdział 4b w brzmieniu:

„Rozdział 4b

Ceny transferowe

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 23m. 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

1) cenie transferowej – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy;

2) podmiocie – oznacza to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład;

3) podmiotach niepowiązanych – oznacza to podmioty inne niż podmioty powiązane w rozumieniu pkt 4;

4) podmiotach powiązanych – oznacza to:

a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub

b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
   – ten sam inny podmiot lub
   – małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
d) podatnika i jego zagraniczny zakład;

5) powiązaniach – oznacza to relacje, o których mowa w pkt 4, występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi;
6) transakcji kontrolowanej – oznacza to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

2. Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit a i b, rozumie się:

1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
   a) udziałów w kapitale lub
   b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
   c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

3. Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;

2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;
3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

4. Jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane.

Art. 23n. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do transakcji kontrolowanych, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.

Oddział 2

Zasada ceny rynkowej

Art. 23o. 1. Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

2. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

3. Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 2, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji.

4. W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub inną czynność, zwaną dalej „transakcją właściwą”, uwzględniając:

1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,
2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne na moment zawarcia transakcji

- organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a tam gdzie jest to uzasadnione określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.

5. Podstawą zastosowania ust. 4 nie może być wyłącznie:
1) trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo
2) brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.

6. W okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa, organ podatkowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z warunkami i metodami uznanymi w tej decyzji.

Art. 23p. 1. Ceny transferowe weryfikuje się stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach wybraną spośród następujących metod:
1) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej;
2) metoda ceny odprzedaży;
3) metoda koszt plus;
4) metoda marży transakcyjnej netto;
5) metoda podziału zysku.

2. W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie metod, o których mowa w ust. 1, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach.

3. Przy wyborze zastosowania metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania.

4. Określając wysokość dochodu (straty) organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że użycie innej metody jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach.

5. W przypadku gdy zgodnie z art. 23o ust. 4 organ podatkowy:

1) pomija transakcję kontrolowaną – odstępuje od zastosowania metody;
2) zastępuje transakcję kontrolowaną transakcją właściwą – stosuje metodę odpowiednią dla transakcji właściwej.

Art. 23q. Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

1) w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane;
2) nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, a zapewnienie ich zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, wymaga dokonania korekty cen transferowych;
3) w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik;
4) podmiot powiązany, o którym mowa w pkt 3, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem;
5) podatnik potwierdzi fakt dokonania korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta.

Art. 23r. 1. W przypadku transakcji kontrolowanych stanowiących usługi o niskiej wartości dodanej organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

1) narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody, o której mowa w art. 23p ust. 1 pkt 3 albo 4, i wynosi:
   a) nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług albo
   b) nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług;

2) usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową;
3) usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje:
   a) rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji,
   b) sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług.

2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie do usług, które spełniają łącznie następujące warunki:
1) zostały wymienione w załączniku nr 4 do ustawy;
2) mają charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy;
3) nie stanowią głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych;
4) wartość tych usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie przekracza 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych;
5) nie są przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyłączeniem odsprzedaży usług nabytych we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu powiązanego (refakturowanie).

Art. 23s. 1. W przypadku transakcji kontrolowanej dotyczącej pożyczki organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości oprocentowania tej pożyczki, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:
1) oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, aktualnym na dzień zawarcia tej umowy;
2) nie przewidziano wypłaty innych niż oprocentowanie opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii;
3) pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat;
4) w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty;
5) pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

2. Kwoty pożyczki wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień wypłaty kwoty pożyczki.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do kredytu i emisji obligacji.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza nie rzadziej niż raz w roku, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, o których mowa w ust. 1 pkt 1, biorąc pod uwagę rodzaje bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym.

Art. 23t. 1. W przypadku gdy dochody podatnika zostaną przez administrację podatkową innego państwa uznane za dochody podmiotu powiązanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i zaliczone do podlegających opodatkowaniu dochodów tego podmiotu, dokonuje się korekty dochodów podatnika, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, taką korektę przewidują.

2. Korekta dochodów, o której mowa w ust. 1, służy eliminowaniu podwójnego opodatkowania poprzez określenie dochodów podatnika, jakie byłyby przez podatnika uzyskane, gdyby warunki ustalone z podmiotem powiązanym mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 1, odpowiadały warunkom, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niepowiązanymi.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio przy określaniu dochodu podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, prowadzącego działalność przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, lub podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, prowadzącego działalność przez zagraniczny zakład położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie dochodów podlegających przypisaniu do tego zagranicznego zakładu.

4. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadkach, w których:

1) organ podatkowy określił dochody podatnika w związku z ustaleniem lub narzuceniem warunków, o których mowa w art. 23o ust. 2, pomiędzy podatnikami mającymi miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub

2) podatnik po zakończeniu kontroli podatkowej skorzystał z uprawnienia do skorygowania zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym w przypadku ujawnienia przez kontrolę nieprawidłowości w związku z ustaleniem lub narzuceniem warunków, o których mowa w art. 23o ust. 2, lub
3) podatnik skorzystał z uprawnienia do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji, zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, a kontrola celno-skarbowa została zakończona zawiadomieniem, o którym mowa w art. 83 ust. 2 tej ustawy.

Art. 23u. Jeżeli warunki transakcji realizowanej pomiędzy osobą fizyczną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, z których żaden nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, przepisy art. 23o i art. 23p stosuje się odpowiednio.

Art. 23v. 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:
1) sposób i tryb oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, w tym kryteria porównywalności tych warunków,
2) sposób i tryb określania wysokości dochodu (straty) podatnika w drodze oszacowania z zastosowaniem metod, o których mowa w art. 23p ust. 1-3, w tym określania wynagrodzenia z tytułu przeniesienia pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka,
3) sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych

– mając na uwadze zapewnienie prawidłowości weryfikacji cen transferowych dokonywanej przez podatników i organy podatkowe oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wykaz krajów i terytoriów, stosujących szkodliwą konkurencję

podatkową, uwzględniając treść ustaleń w tym zakresie podjętych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, istnienie podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych między Rzecząpospolitą Polską a danym krajem lub terytorium, terminowość realizowania obowiązku wymiany informacji podatkowych oraz rzetelność, kompletność i czytelność przekazywanych informacji podatkowych, a także rzeczywiste cechy systemu podatkowego danego kraju lub terytorium, mogące doprowadzić do stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej.

Oddział 3

Dokumentacja cen transferowych

Art. 23w. 1. Podmioty powiązane są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych za rok podatkowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

2. Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku podatkowym następujące progi dokumentacyjne:

1) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji towarowej;
2) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji finansowej;
3) 2 000 000 zł – w przypadku transakcji usługowej;
4) 2 000 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określona w pkt 1-3.

3. Progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla:

1) każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji;
2) strony kosztowej i przychodowej.

4. Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, o której mowa w ust. 2 i 3, jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.

5. Przy ocenie czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny uwzględnia się:

1) jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz

2) kryteria porównywalności określone w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 1 pkt 1, oraz
3) metody weryfikacji cen transferowych, o których mowa w art. 23p ust. 1-3, oraz
4) inne istotne fakty i okoliczności transakcji kontrolowanej.

Art. 23x. 1. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 23w ust. 2, odpowiada:

1) wartości kapitału – w przypadku pożyczki i kredytu;
2) wartości nominalnej – w przypadku emisji obligacji;
3) sumie gwarancyjnej – w przypadku poręczenia lub gwarancji;
4) wartości przypisanych przychodów lub kosztów – w przypadku przypisania dochodu (straty) do zakładu zagranicznego;
5) wartości właściwej dla danej transakcji kontrolowanej – w przypadku pozostałych transakcji.

2. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 23w ust. 2, określa się na podstawie:

1) otrzymanych lub wystawionych faktur dotyczących danego roku podatkowego albo
2) umów lub innych dokumentów – w przypadku gdy faktura nie została wystawiona lub w przypadku transakcji finansowych, albo
3) otrzymanych lub przekazanych płatności – w przypadku gdy nie jest możliwe określenie tej wartości na podstawie pkt 1 i 2.

3. Określając wartość transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym, o których mowa w ust. 1, nie uwzględnia się wartości transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 23z.

4. Wartość transakcji kontrolowanej wyrażoną w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.

Art. 23y. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędom skarbowym oświadczenie o jej sporządzeniu, do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.

2. W oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot powiązany oświadcza, że:

1) sporządził lokalną dokumentację cen transferowych;

2) ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

3. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, podpisuje kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję, przy czym:

1) oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji – w przypadku gdy:
   a) kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo
   b) nie jest możliwe określenie kierownika jednostki;
2) nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

4. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Art. 23z. Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych:

1) zawieranych wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeśli w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki:
   a) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 63a i 63b,
   b) nie poniósł straty podatkowej;
2) objętych decyzją w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa, w okresie, którego dotyczy ta decyzja;
3) których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
4) w przypadku gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami;
5) w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1579 i 2018 oraz z 2018 r. poz. 1560, 1603, 1669 i 1693);

6) realizowanych między grupą producentów rolnych wpisaną do rejestru, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 1026), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia:
   a) na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy,
   b) przez grupę producentów rolnych na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją;
7) realizowanych między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw, działających na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu (Dz. U. z 2018 r. poz. 1131 i 1633), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia:
   a) na rzecz takiej grupy lub organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji,
   b) przez taką grupę lub organizację na rzecz jej członków, towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją;
8) polegających na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, przewidują, że dochody te mogą być opodatkowane tylko w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska.

Art. 23za. 1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy:

1) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w tym roku świadczeń przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub

2) zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
   a) umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub
   b) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty.

2. Kwoty, o których mowa w ust. 1, wyrażone w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej.

Art. 23zb. 1. Podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych:

1) dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe;
2) której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 000 000 zł lub jej równowartość.

2. Kwoty przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy grupowa dokumentacja cen transferowych.

3. Grupowa dokumentacja cen transferowych może być sporządzona przez podmiot powiązany obowiązany do dołączania grupowej dokumentacji cen transferowych lub inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych. Sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych przez inny podmiot z grupy podmiotów powiązanych nie zwalnia z odpowiedzialności za zgodność tej dokumentacji z art. 23zc ust. 2.

4. W przypadku gdy grupowa dokumentacja cen transferowych została sporządzona w języku angielskim, organ podatkowy może wystąpić z żądaniem przedłożenia, w

terminie 30 dni od dnia doręczenia tego żądania, grupowej dokumentacji cen transferowych w języku polskim.

Art. 23zc. 1. Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy:

1) opis podmiotu powiązanego;
2) opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów;
3) analizę cen transferowych, w tym:
   a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznane za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą”, albo
   b) analizę wykazującą zgodność warunków na jakich została zawarta transakcja kontrolowana z warunkami jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności;
4) informacje finansowe.

2. Grupowa dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy dotyczące grupy kapitałowej w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy o rachunkowości:

1) opis tej grupy;
2) opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych tej grupy;
3) opis istotnych transakcji finansowych tej grupy;
4) informacje finansowe i podatkowe tej grupy.

3. W przypadku transakcji kontrolowanych spełniających kryteria, o których mowa w art. 23r i art. 23s, lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych, mając na uwadze ułatwienie podatnikom sporządzania poprawnej dokumentacji cen transferowych oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

Art. 23zd. Analiza porównawcza lub analiza zgodności podlega aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany.

Art. 23ze. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych lub grupowej dokumentacji cen transferowych przedkładają, na żądanie organów podatkowych, tę dokumentację, w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania.

2. W przypadku wystąpienia prawdopodobieństwa zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej organ podatkowy może zwrócić się do podatnika niebędącego mikroprzedsiębiorcą w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Żądanie wskazuje okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej.

3. Organ podatkowy może wystąpić z żądaniem, o którym mowa w ust. 1, po upływie terminu, o którym mowa w art. 23y ust. 1, a w przypadku grupowej dokumentacji cen transferowych – po upływie terminu, o którym mowa w art. 23zb ust. 1.

Art. 23zf. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych lub realizują transakcje kontrolowane określone w art. 23z pkt 1, przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informację o cenach transferowych, za rok podatkowy, sporządzoną na podstawie wzoru dokumentu elektronicznego zamieszczonego w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

2. Informacja o cenach transferowych zawiera:

1) cel złożenia informacji i okres za jaki jest składana;
2) dane identyfikacyjne podmiotu składającego informację oraz podmiotu, dla którego jest składana informacja;
3) ogólne informacje finansowe podmiotu, dla którego jest składana informacja;
4) informacje dotyczące podmiotów powiązanych i transakcji kontrolowanych;

5) informacje dotyczące metod i cen transferowych;

6) dodatkowe informacje lub wyjaśnienia dotyczące danych lub informacji, o których mowa w pkt 2–5.

3. Dane lub informacje, o których mowa w ust. 2 pkt 4 i 5, obejmują transakcje kontrolowane, które są objęte lokalną dokumentacją cen transferowych.

4. W przypadku transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 23z pkt 1, w informacji o cenach transferowych nie uwzględnia się informacji, o których mowa w ust. 2 pkt 3, 5 i 6.

5. W przypadku spółek niemających osobowości prawnej podmiotem obowiązanym do przekazania informacji o cenach transferowych jest wyznaczony wspólnik. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzekazanie informacji o cenach transferowych.

6. Informacja o cenach transferowych jest wykorzystywana w celu analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w zakresie cen transferowych oraz do innych analiz ekonomicznych lub statystycznych.

7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zapewnia ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych bieżący dostęp do informacji o cenach transferowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych przekazywanych w informacji o cenach transferowych, o której mowa w ust. 1, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, uwzględniając konieczność zapewnienia dokonywania prawidłowej analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych oraz innych analiz ekonomicznych lub statystycznych.”;

17) po art. 24b dodaje się art. 24ba w brzmieniu:

„Art. 24ba. Podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych albo wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, którzy przenoszą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, o których mowa w art. 30da ust. 1 pkt 1 i 2, są obowiązani wyodrębnić te składniki w prowadzonych księgach, ewidencji lub wykazie.”;

18) po art. 24d dodaje się art. 24e w brzmieniu:

„Art. 24e.1. W przypadku nabycia w ramach jednej transakcji co najmniej 100 wierzytelności bez wyodrębniania ceny nabycia poszczególnych wierzytelności (pakiet wierzytelności), dochód z pakietu wierzytelności stanowi nadwyżka przychodów uzyskanych z wierzytelności wchodzących w skład pakietu nad kosztem nabycia pakietu wierzytelności.

2. Przez przychody uzyskane z wierzytelności wchodzących w skład pakietu wierzytelności rozumie się środki lub wartości otrzymane w wyniku uregulowania tych wierzytelności lub środki lub wartości ze zbycia całości lub części wierzytelności wchodzących w skład danego pakietu, z wyjątkiem opłat, odsetek, odsetek za opóźnienie w zapłacie zobowiązań i kar, naliczonych po dniu nabycia pakietu wierzytelności.

3. Przez koszt nabycia pakietu wierzytelności rozumie się cenę nabycia takiego pakietu wierzytelności.

4. Koszty nabycia pakietu wierzytelności potrąca się w okresie rozliczeniowym, w którym osiągnięty został przychód z wierzytelności wchodzącej w skład pakietu wierzytelności, do wysokości odpowiadającej temu przychodowi.

5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio do nabycia pojedynczej wierzytelności.”;

19) uchyla się art. 25 i art. 25a;

20) w art. 26 w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „art. 29-30c, art. 30e i art. 30f” zastępuje się wyrazami „art. 29-30f”;

21) w art. 26e w ust. 2:

a) w pkt 4 wyrazy „art. 25 ust. 1 i 4” zastępuje się wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 4”,

b) w pkt 4a wyrazy „art. 25” zastępuje się wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 4”;

22) w art. 27g w ust. 3 wyrazy „art. 25a ust. 6” zastępuje się wyrazami „art. 23v ust. 2”;

23) w art. 30b:

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

„1a. Od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu.

1b. Dochodem z odpłatnego zbycia walut wirtualnych jest osiągnięta w roku podatkowym różnica między sumą przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia walut wirtualnych a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 14–16.”,

b) w ust. 3 w zdaniu pierwszym po wyrazach „ust. 1” dodaje się wyrazy „i 1a”,

c) po ust. 5c dodaje się ust. 5d–5f w brzmieniu:

„5d. Dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych nie łączy się z dochodami opodatkowanymi na zasadach określonych w ust. 1 oraz w art. 27 lub art. 30c.

5e. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga dochody z odpłatnego zbycia walut wirtualnych zarówno na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak i poza jej granicami, dochody te łączy się i od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu za granicą. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany za granicą.

5f. W przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego dochody z odpłatnego zbycia walut wirtualnych wyłącznie poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zasadę określoną w ust. 5e stosuje się odpowiednio.”,

d) ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1, wykazać dochody uzyskane w roku podatkowym z:

1) odpłatnego zbycia papierów wartościowych, w tym również dochody, o których mowa w art. 24 ust. 14, dochody z odpłatnego zbycia pochodnych instrumentów finansowych, a także dochody z realizacji praw z nich wynikających, z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielniach, w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,

2) odpłatnego zbycia walut wirtualnych

– i obliczyć należny podatek dochodowy.”,

e) po ust. 6 dodaje się ust. 6a w brzmieniu:

„6a. W zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1, podatnik wykazuje koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 14 oraz ust. 16, także wtedy, gdy w roku podatkowym nie uzyskał przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.”,

f) ust. 7 otrzymuje brzmienie:

„7. Do dochodów, o których mowa w ust. 1, przepis art. 30a ust. 3 stosuje się odpowiednio.”;

24) w art. 30c:

a) w ust. 1 wyrazy „art. 29, 30 i 30d”zastępuje się wyrazami „art. 29 i art. 30”,

b) w ust. 2 w zdaniu pierwszym wyrazy „art. 25” zastępuje się wyrazami „art. 23o”,

c) w ust. 6 po wyrazach „art. 30b” dodaje się wyrazy „art. 30ca”;

25) po art. 30c dodaje się art. 30ca i art. 30cb w brzmieniu:

„Art. 30ca. 1. Podatek od osiągniętego przez podatnika w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wynosi 5% podstawy opodatkowania.

2. Kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej są:

1) prawo do wynalazku (patent),

2) prawo ochronne na wzór użytkowy,

3) prawo z rejestracji wzoru przemysłowego,

4) prawo z rejestracji topografii układu scalonego,

5) dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin,

6) prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczone do obrotu,

7) wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin,

8) autorskie prawo do programu komputerowego

– podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej.

3. Podstawę opodatkowania stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnych osiągniętych w roku podatkowym.

4. Wysokość kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej osiągniętego w roku podatkowym i wskaźnika obliczonego według wzoru:

$$\frac{(a + b) * 1{,}3}{a + b + c + d}$$

gdzie poszczególne litery oznaczają faktycznie poniesione przez podatnika koszty poniesione na:

a – prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo–rozwojową związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej,

b – nabycie wyników prac badawczo–rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 3,

c – nabycie wyników prac badawczo–rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4,

d – nabycie przez podatnika kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

5. Do kosztów, o których mowa w ust. 4, nie zalicza się odsetek, opłat finansowych, kosztów związanych z nieruchomościami i innych kosztów, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej.

6. W przypadku, gdy wartość wskaźnika, o którym mowa w ust. 4, jest większa od 1, przyjmuje się, że wartość ta wynosi 1.

7. Dochodem (stratą) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej jest obliczony zgodnie z art. 9 ust. 2 dochód (strata) z pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie w jakim został osiągnięty:

1) z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
2) ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
3) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi;
4) z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym postępowaniu sądowym albo arbitrażu.

8. Do ustalenia dochodów, o których mowa w ust. 7 pkt 3, przepis art. 23o stosuje się odpowiednio.

9. W przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie dochodu przypadającego na poszczególne kwalifikowane prawa własności intelektualnej, podatnik może obliczyć

kwalifikowany dochód z prawa własności intelektualnej zgodnie z ust. 4–6 dla tego samego rodzaju produktu lub usługi, lub dla tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej.

10. O wysokość straty z kwalifikowanych praw własności intelektualnej poniesionej w roku podatkowym obniża się dochód osiągnięty w najbliższych kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych z tego samego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej.

11. Podatnicy korzystający z opodatkowania zgodnie z ust. 1, są obowiązani do wykazania dochodu (straty) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę).

12. Przepisy ust. 1–11 stosuje się odpowiednio do ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w związku ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o uzyskanie takiego prawa ochronnego do właściwego organu, od daty zgłoszenia lub złożenia wniosku.

13. W przypadku wycofania zgłoszenia lub wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację, podatnik jest obowiązany opodatkować zgodnie z art. 27 lub 30c kwalifikowane dochody z prawa własności intelektualnej uzyskane w okresie od daty zgłoszenia lub złożenia wniosku, o którym mowa w ust. 12, do dnia wycofania wniosku lub zgłoszenia, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się podatek zapłacony na podstawie ust. 1.

14 Przepisy ust. 1-13 stosuje się odpowiednio do dochodów z licencji do korzystania z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej przysługującej podatnikowi na podstawie umowy, w której zastrzeżono wyłączność korzystania przez podatnika z tego prawa, pod warunkiem uprzedniego prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych, których efektem jest kwalifikowane prawo własności intelektualnej, na które udzielono tej licencji.

Art. 30cb. 1. Podatnicy podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 30ca, są obowiązani:

1) wyodrębnić każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej w prowadzonych księgach rachunkowych;
2) prowadzić księgi rachunkowe w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej;
3) wyodrębnić koszty, o których mowa w art. 30ca ust. 4, przypadające na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie dochodu kwalifikowanego;
4) dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych kwalifikowanych praw własności intelektualnej – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonych księgach rachunkowych nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2 i 3;
5) dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno lub więcej kwalifikowanych praw własności intelektualnej w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach, a w prowadzonych księgach rachunkowych nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2–4.

2. Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów informacje, o których mowa w ust. 1, wykazują w odrębnej ewidencji.

3. W przypadku, gdy na podstawie ksiąg rachunkowych lub ewidencji, o której mowa w ust. 2, nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 27 lub 30c.”;

26) uchyla się art. 30d;
27) po art. 30d dodaje się art. 30da-30dh w brzmieniu:

„Art. 30da. 1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi:

1) 19% podstawy opodatkowania – gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku;
2) 3% podstawy opodatkowania – gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku.

2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

3. W przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą opodatkowaniu podatkiem od niezrealizowanych zysków w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, podlegają tylko składniki majątku stanowiące: ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziały w spółce, akcje i inne papiery wartościowe, pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych, dalej zwane „majątkiem osobistym”, oraz jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej.

4. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której:

1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;
3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do innego państwa całość lub część działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

5. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.

6. Dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez zagraniczny zakład.

7. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalanej na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej, ponad jego wartość podatkową.

8. Wartość rynkową składnika majątku określa się:

1) zgodnie z art. 19 ust. 3 – w przypadku składników majątku osobistego i składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów, lub ryzyk;
2) zgodnie z art. art. 23o – w pozostałych przypadkach.

9. Wartość rynkową składników majątku podatnika objętych małżeńską wspólnością majątkową określa się u każdego z małżonków w wysokości połowy wartości rynkowej tych składników majątku.

10. Wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość, niezaliczona uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty. Nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku w przypadku, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami, dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym, nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tego składnika majątku.

11. Jeżeli przyjęta przez podatnika do opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków wartość składnika majątku bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od jego wartości rynkowej i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów z niezrealizowanych zysków albo wykazuje te dochody w zaniżonej wysokości, dochody podatnika oraz należny podatek określa organ podatkowy.

12. Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. W przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dochód z niezrealizowanych zysków dotyczy całego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części).

13. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym wypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.

14. Podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł. Jeżeli po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł, przenoszone są kolejne składniki majątku, podatnicy obowiązani są składać deklarację do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym przenoszone są składniki oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

15. W przypadku gdy przenoszącym składnik majątku jest spółka niebędąca osobą prawną, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do podatników posiadających prawa do udziału w zyskach takiej spółki. W takim przypadku przepisy art. 8 ust. 1 stosuje się odpowiednio.

16. Ilekroć w ust. 1–15 i art. 30db–30dh jest mowa o składniku majątku rozumie się przez to również przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

17. Przepisy ust. 1–16 i art. 30db–30dh stosuje się odpowiednio do:

1) nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku,
2) wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia

– jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości lub w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

Art. 30db. 1. Przepisów art. 30da nie stosuje się, jeżeli łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku nie przekracza kwoty 4 000 000 zł.

2. W przypadku małżonków, o których mowa w art. 30da ust. 9, limit wartości rynkowej składnika majątku określony w ust. 1 dotyczy łącznie obojga małżonków.

Art. 30dc. 1. Opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie stosuje się do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy:

1) przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa;
2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, podatnik obowiązany jest zadeklarować w zeznaniu, o którym mowa w art. 45, wartość rynkową składników majątku tymczasowo przeniesionych w roku podatkowym, za które składane jest zeznanie, oraz przewidywany termin powrotu ich na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli do dnia złożenia zeznania składniki te pozostają poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Jeżeli przed upływem 12 miesięcy, liczonych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, spółka niebędąca osobą prawną, która przenosiła składnik majątku została przejęta przez spółkę albo podatnik przekształcił formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową, wartość rynkowa składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio jako tymczasowo przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlega opodatkowaniu, zgodnie z art. 30da ust. 1. Przepis ust. 1 pkt 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3, podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków w terminie 7 dni od dnia przekształcenia, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

5. Jeżeli wartość składnika majątku, o którym mowa w ust. 3 oraz wartość składników majątku, o których mowa w art. 30db ust. 1, przekracza łącznie kwotę 4 000 000 zł, w deklaracji o której mowa w ust. 4, podatnik obowiązany jest wykazać do opodatkowania wszystkie przeniesione składniki majątku.

Art. 30dd. 1. Zwalnia się od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków:

1) składniki majątku przekazane na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom równoważnym do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, 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 te cele — w przypadku gdy podatnik nie posiada praw do udziału w zysku lub majątku tej organizacji;
2) składniki przeznaczone na służbowy użytek pracowników , bezpośrednio związane z wykonywaną pracą, niestanowiące aktywów trwałych lub obrotowych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

2. Zwolnienia i odroczenia w opodatkowaniu, określone w art. 21 i art. 24 ustawy nie mają zastosowania do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Art. 30de. 1. Podatnik może wystąpić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozłożenie na raty zapłaty całości lub części podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, na okres nie dłuższy niż 5 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przeniesienie składników majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną, zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub Unią Europejską, umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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 31.03.2010, s. 1).

2. W przypadku, gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków rozłożenie na raty zapłaty całości lub części tego podatku następuje po przedłożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania

podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych.

3. Przy ocenie czy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków bierze się pod uwagę w szczególności czy:

1) wartość bilansowa zobowiązań podatnika w ostatnich 3 latach podatkowych nie przekraczała 50% wartości bilansowej jego aktywów;
2) podatnik właściwie regulował zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym w zakresie obowiązków płatnika podatku dochodowego od należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4–9 oraz art. 18, a jeżeli występowały zaległości w tych płatnościach to czy stanowiły one istotną wartość mogącą mieć wpływ na ocenę wypłacalności i rzetelności podatnika;
3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej;
4) w ostatnich 5 latach podatkowych toczyło się lub toczy na dzień składania wniosku o rozłożenie podatku na raty, wobec podatnika, postępowanie w oparciu o przepisy regulujące unikanie lub uchylanie się od opodatkowania;
5) udzielenie przez podatnika gwarancji i poręczeń podmiotom powiązanym jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie;
6) podmioty powiązane z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności.

4. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania, o którym mowa w ust. 2, w postaci gwarancji lub poręczenia może zostać przedłożone przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, którego sytuacja finansowa i majątkowa daje podstawę do uznania, że jest on zdolny do właściwego wykonania obowiązków wynikających z tej gwarancji lub poręczenia.

5. Rozłożenie na raty zapłaty podatku następuje w drodze decyzji, w której organ podatkowy w szczególności:

1) ustala wysokość i terminy spłaty rat oraz wysokość opłaty prolongacyjnej;
2) wskazuje zastrzeżenie, pod rygorem wygaśnięcia decyzji i postawienia zobowiązania w stan wymagalności, dopełnienia przez podatnika, w okresie rozłożenia na raty zapłaty podatku, następujących warunków:

a) podatnik nie dokona zbycia w jakiejkolwiek formie przeniesionych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku, w tym przypisanych do zakładu zagranicznego, położonego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

b) przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, w tym przypisane do zakładu zagranicznego, nie zostaną ponownie przeniesione do innego państwa niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że przeniesienie to nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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 31.03.2010, s. 1),

c) podatnik nie zmieni ponownie rezydencji podatkowej na rezydencję podatkową państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że ponowna zmiana rezydencji podatkowej nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń,

d) nie nastąpi upadłość podatnika;

3) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku gdy podatnik, który udzielił gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zgodnie z ust. 3, ogłosi upadłość;

4) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia z mocy prawa decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku niedotrzymania terminu płatności którejkolwiek z rat lub opłaty prolongacyjnej.

6. W okresie rozłożenia podatku na raty podatnik zobowiązany jest do składania na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego informacji o spełnieniu warunków wskazanych w ust. 5 pkt 2-3. Informację składa się do naczelnika urzędu skarbowego,

który wydał decyzję, o której mowa w ust. 4, do 7 dnia pierwszego miesiąca następującego po roku kalendarzowym, którego dotyczy informacja.

7. W przypadku zmiany rezydencji podatkowej właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 1, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

8. W sprawach nieuregulowanych w ust. 1–4 stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

Art. 30df. 1 Jeżeli podatnik w okresie 5 lat liczonych od końca roku podatkowego, w którym przeniósł składnik majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przeniósł go na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, może on wystąpić o zwrot podatku od niezrealizowanych zysków w części przypadającej na ten składnik.

2. Jeżeli podatnik w okresie 5 lat liczonych od końca roku podatkowego, w którym zmienił rezydencję podatkową ponownie stanie się osobą, o której mowa w art. 3 ust. 1, może on wystąpić o zwrot zapłaconego podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Zwrot nie dotyczy podatku przypadającego na składniki majątku, które pozostają związane z położonym poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika.

Art. 30dg. 1 Jeżeli na podstawie art. 22 ust. 1n pkt 1, art. 22 ust. 1na lub art. 22g ust. 1 pkt 7 lub 8, podatnik uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, określoną w państwie członkowskim Unii Europejskiej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30da, podatnik ten jest obowiązany dołączyć do zeznania, o którym mowa w art. 45, informację według ustalonego wzoru o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa, o którym mowa w zdaniu pierwszym, o wysokości wartości rynkowej tego składnika.

2. Informację, o której mowa w ust. 1, składa się za rok podatkowy w którym podatnik uwzględnił w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, określoną przez inne niż Rzeczypospolita Polska państwo członkowskie Unii Europejskiej.

3. Naczelnik urzędu skarbowego może określić wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w ust. 1, w innej wysokości niż przyjęta dla celów

opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art.30da, jeżeli wartość ta jest wyższa od wartości rynkowej.

Art. 30dh. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory:

1) deklaracji, o której mowa w art. 30da ust. 14,

2) informacji, o której mowa w art. 30dg ust. 1

– wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.”;

28) w art. 30f:

a) użyte w art. 30f, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „zagraniczna spółka” oraz „zagraniczna spółka kontrolowana” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku, odpowiednio wyrazami „zagraniczna jednostka” oraz „zagraniczna jednostka kontrolowana”,

b) w ust. 2:

– pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) zagraniczna jednostka - oznacza:

a) osobę prawną,

b) spółkę kapitałową w organizacji,

c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,

d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

e) fundację, trust lub inny podmiot albo stosunek prawny o charakterze powierniczym,

f) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z grupy, która samodzielnie spełnia warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, gdyby nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej,

g) wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej

– nieposiadającą siedziby lub zarządu w 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 zarządzających lub prawo do uczestnictwa w zysku, w tym ich ekspektatywę, lub w której w przyszłości będzie uprawniony do nabycia takich praw, w tym jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub nad którą podatnik sprawuje kontrolę faktyczną;”,

– po pkt 1 dodaje się pkt 1a i 1b w brzmieniu:

„1a) prawo do uczestnictwa w zysku – oznacza również prawo do uzyskania środków należących do zagranicznej jednostki w związku z jej likwidacją, prawo do otrzymania świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego, w tym jego ekspektatywy, jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu albo innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym lub ekspektatywę uzyskania zysków zagranicznej jednostki wypracowanych lub uzyskanych w przyszłości;

1b) kontrola faktyczna – oznacza kontrolę, która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie zagranicznej jednostki poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie; kontrola faktyczna wynika w szczególności z powiązań umownych, między innymi umowy powołującej do życia zagraniczną jednostkę, decyzji sądu lub jakiegokolwiek innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między zagraniczną jednostką i polskim podatnikiem lub stałym zakładem nierezydenta podatkowego położnego w Rzeczypospolitej Polskiej;”,

– pkt 3 i 4 otrzymują brzmienie:

„3) jednostka zależna - oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną jednostkę 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 co najmniej 50% praw głosu w

organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zyskach;

4) podmiot powiązany – oznacza:

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

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

„2a. W przypadku, gdy z okoliczności faktycznych nie można ustalić, że podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, spełnia przesłanki uznania za zagraniczną jednostkę domniemywa się, że podmiot ten stanowi zagraniczną jednostkę, jeżeli podatnik jest założycielem lub fundatorem tego podmiotu oraz, odpłatnie bądź nieodpłatnie, przekazał majątek temu podmiotowi, chyba że założyciel (fundator) wykaże, iż wyzbył się on w sposób definitywny i nieodwołalny powierzonego majątku. W takim przypadku podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, uznaje się za zagraniczną jednostkę, gdy podatnik jest lub może stać się beneficjentem tego podmiotu.

2b. Za zagraniczną jednostkę może być również uznany zagraniczny zakład zagranicznej jednostki w dowolnej postaci.”,

d) w ust. 3:

– pkt 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 23v ust. 2 albo

2) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym:

a) Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo

b) Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej

– stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo”,

– w pkt 3 lit. a otrzymuje brzmienie:

„a) w jednostce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio, ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zyskach lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką,”,

e) dodaje się ust. 3b i 3c w brzmieniu:

„3b. Kontrolę z ust. 3 pkt 3 lit. a wobec podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, ustala się poprzez odniesienie się do spółki dominującej lub wobec wszystkich spółek z grupy.

3c. W przypadku spółki z podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, przez faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę na potrzeby ust. 3 pkt 3 lit. c rozumie się podatek, który zostałby przez tę spółkę zapłacony, gdyby ta spółka nie była częścią tej podatkowej grupy kapitałowej.”,

f) ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym, albo do okresu, o którym mowa w ust. 9 albo 10, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym prawom do uczestnictwa w zysku tej jednostki, po odliczeniu kwot:

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

g) po ust. 5 dodaje się ust. 5a w brzmieniu:

„5a. W przypadku gdy podatnik jest założycielem (fundatorem) podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo do uczestnictwa w zyskach określa się poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje rynkowa wartość przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu lub fundacji lub innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym. W przypadku gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator) oraz beneficjent podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zyskach podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem.”,

h) ust. 9 otrzymuje brzmienie:

„9. W przypadku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia prawa do uczestnictwa w zyskach zagranicznej jednostki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi albo podatnikowi wspólnie z innymi podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 niniejszej ustawy lub art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przysługiwały przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 7, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej jednostki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały tych podatników związane z prawem do uczestnictwa w zyskach są równe.”,

i) ust. 12 i 13 otrzymują brzmienie:

„12. Podatek do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną, obliczony zgodnie z ust. 5 i 5a, pomniejsza się o podatek zapłacony przez jednostkę zależną z tytułu przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby lub zarządu lub rejestracji lub położenia jednostki zależnej, jeżeli jednostka zależna:

1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zyskach w tej zagranicznej jednostce kontrolowanej oraz

2) 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 jednostką posiada rezydencję podatkową lub jest zarejestrowana lub położona.”,

13. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w państwie jej siedziby lub zarządu, rejestracji albo położenia lub w innym państwie w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 5 do dochodu tej jednostki ustalonego zgodnie z ust. 7; przepisów art. 27 ust. 8–9a nie stosuje się. Przepis art. 11a stosuje się odpowiednio.”,

j) w ust. 17 wyrazy „art. 25 ust. 5b” zastępuje się wyrazami „art. 23m ust. 3”,

k) dodaje się ust. 22 w brzmieniu:

„22. Dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich.”;

29) w art. 30g:

a) w ust. 6 w zdaniu pierwszym wyrazy „art. 25” zastępuje się wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 4”,

b) w ust. 7 wyrazy „art. 25” zastępuje się wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 4”;

30) w art. 33 w ust. 3 skreśla się wyrazy „15 lutego 1992 r.”;

31) w art. 41:

a) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Płatnicy, o których mowa w ust. 1, są obowiązani pobierać zryczałtowany podatek dochodowy od dokonywanych wypłat (świadczeń) lub stawianych do dyspozycji podatnika pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29, art. 30 ust. 1 pkt 2, 4-5a, 13-16 oraz art. 30a ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 4d, 5, 10, 12 i 21.”,

b) po ust. 4a dodaje się ust. 4aa w brzmieniu:

„4aa. Przy weryfikacji warunków zastosowania obniżonej stawki podatku albo zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.”,

c) w ust. 4d dodaje się zdanie drugie w brzmieniu:

„Zdanie pierwsze stosuje się także do podmiotów wskazanych w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, jeżeli rachunek, na którym zapisane są papiery wartościowe, jest związany z działalnością tego zakładu.”,

d) w ust. 10 po zdaniu drugim dodaje się zdanie trzecie w brzmieniu:

„Zdanie pierwsze i drugie stosuje się także do podmiotów wskazanych w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, jeżeli rachunek, na którym zapisane są papiery wartościowe, jest związany z działalnością tego zakładu.”,

e) dodaje się ust. 12–29 w brzmieniu:

„12. Jeżeli łączna kwota dokonanych temu samemu podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawionych do jego dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1–5a przekracza w roku podatkowym kwotę 2 000 000 zł, płatnik jest obowiązany pobierać zryczałtowany podatek dochodowy stosując stawki podatku określone w art. 29 ust. 1 i art. 30a ust. 1 od nadwyżki ponad kwotę 2 000 000 zł, z pominięciem stawki podatku, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z innych przepisów prawa podatkowego.

13. Jeżeli wypłaty należności dokonano w walucie obcej, na potrzeby ustalenia czy przekroczona została kwota, o której mowa w ust. 12, wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty.

14. Jeżeli nie można ustalić wysokości łącznej kwoty dokonanych podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawionych podatnikowi do dyspozycji pieniędzy lub

wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1-5a, domniemywa się, że przekroczyła ona kwotę, o której mowa w ust. 12.

15. Przepisu ust. 12 nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego;
2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 4aa, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 44f ust. 4 pkt 4 oraz 5.

16. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 15, przez pełnomocnika.

17. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, składa się najpóźniej w dniu dokonania wypłaty (świadczenia) lub postawienia do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1−5a.

18. W przypadku gdy:

1) oświadczenie, o którym mowa ust. 15, składa jedna osoba – złożenie oświadczenia następuje do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16;
2) do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 15, obowiązana jest więcej niż jedna osoba – dowód złożenia tego oświadczenia przekazywany jest wraz ze zgłoszeniem do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16.

19. W zgłoszeniu, o którym mowa w ust. 18 pkt 2, potwierdza się, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, zostało złożone przez wszystkie obowiązane osoby do jego złożenia. Zgłoszenie składa w terminie, o którym mowa w ust. 17 jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 15. Zgłoszenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika.

20. Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, a następnie dokonuje na rzecz podatnika, którego dotyczyło to oświadczenie, dalszych wypłat (świadczeń) z tytułów określonych w art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1−5a, lub stawia do

dyspozycji tego podatnika kolejne pieniądze lub wartości pieniężne ze wskazanych tytułów, płatnik może nie stosować ust. 12 do momentu upływu drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie.

21. W przypadku, o którym mowa w ust. 20, płatnik, w terminie do 7 dnia następującego po miesiącu, w którym upłynął okres, o którym mowa w ust. 20, składa oświadczenie do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16, że w momencie dokonania dalszych wypłat (świadczeń) lub postawienia do dyspozycji kolejnych pieniędzy lub świadczeń pieniężnych:

1) posiadał dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego;
2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 4aa, nie posiadał wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istniały okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 44f ust. 4 pkt 4 oraz 5.

22. W przypadku gdy złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 21, nie jest możliwe z uwagi na niespełnienie warunków będących jego przedmiotem, płatnik w terminie, o którym mowa w tym przepisie, wpłaca podatek, który byłby należny przy zastosowaniu ust. 12, wraz z odsetkami za zwłokę.

23. Do oświadczenia, o którym mowa ust. 21, stosuje się odpowiednio ust. 16, 18 i ust. 19 zdanie trzecie.

24. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie ust. 12, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikających z przepisów prawa podatkowego, uwzględniając istnienie określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego, specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności.

25. Płatnicy nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od:

1) listów zastawnych;
2) obligacji, jeżeli te odsetki lub dyskonto są wypłacane z obligacji:

a) o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok,

b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych.

26. Niepobranie podatku w przypadku, o którym mowa w ust. 25 pkt 2, następuje pod warunkiem złożenia przez emitenta do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16, oświadczenia, że emitent dochował należytej staranności w poinformowaniu podmiotów z nim powiązanych w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 niniejszej ustawy lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, o warunkach zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 130c, w stosunku do podmiotów powiązanych.

27. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 26, składa się jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji najpóźniej w dniu, w którym płatnik nie pobiera podatku na podstawie ust. 25 pkt 2.

28. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, 21 i 26, oraz zgłoszenie, o którym mowa w ust. 18 pkt 2, składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

29. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania oświadczenia, o którym mowa w ust. 15, 21 i 26, oraz zgłoszenia, o którym mowa w ust. 18 pkt 2, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tych dokumentach, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.”;

32) w art. 42 po ust. 8 dodaje się ust. 9 i 10 w brzmieniu:

„9. Jeżeli suma dokonanych podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawionych podatnikowi do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1–5a, których wysokość przekroczyła łącznie kwotę, o której mowa w art. 41 ust. 12, obejmuje należności, od których

zgodnie z art. 41 ust. 2a nie został pobrany podatek, płatnik jest obowiązany zawiadomić o wartości i rodzaju dokonanych wypłat (świadczeń) lub postawionych do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych w roku podatkowym, od których nie został pobrany podatek, podając dane identyfikacyjne podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika. Zawiadomienie to składa się także w przypadku dokonania temu samemu podatnikowi w danym roku podatkowym dalszych wypłat(świadczeń) lub postawienia do dyspozycji kolejnych pieniędzy lub wartości pieniężnych, od których zgodnie z art. 41 ust. 2a nie został pobrany podatek.

10. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 9, jest składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych, w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nie został pobrany podatek na podstawie art. 41 ust. 2a.”;

33) po rozdziale 7a dodaje się rozdział 7b w brzmieniu:

„Rozdział 7b

Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności

Art. 44f. 1. Organ podatkowy zwraca na wniosek podatek lub różnicę podatku pobranego zgodnie z art. 41 ust. 12. Wysokość podatku lub różnicę podatku do zwrotu określa się na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych, w tym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

2. Wniosek o zwrot podatku może złożyć:

1) podatnik, w tym podatnik o którym mowa w art. 3 ust. 2a, który w związku z uzyskaniem należności, od której został pobrany podatek, osiąga przychód podlegający opodatkowaniu zgodnie z przepisami niniejszej ustawy,
2) płatnik, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku,

– zwany dalej „wnioskodawcą”.

3. Wniosek o zwrot podatku zawiera oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem

dokumentacji załączonej do wniosku. Obowiązek złożenia oświadczenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym obowiązuje także na dalszym etapie postępowania w odniesieniu do przedstawianych kolejnych faktów oraz przekazywanej uzupełniającej dokumentacji.

4. Do wniosku o zwrot podatku dołącza się dokumentację pozwalającą na ustalenie jego zasadności, w szczególności:

1) certyfikat rezydencji podatnika; art. 41 ust. 9a i 9b stosuje się odpowiednio;
2) dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania tych należności;
3) dokumentację dotyczącą zobowiązania do wypłaty należności;
4) oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku, podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że podatnik albo jego zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1;
5) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju miejsca zamieszkania podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, gdy należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą; art. 30f ust. 20 stosuje się odpowiednio;
6) ustalenia umowne, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2;
7) uzasadnienie wnioskodawcy, że spełnione są warunki będące przedmiotem oświadczeń, o których mowa w pkt 4 i 5.

5. W sprawie zwrotu podatku, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa kwotę zwrotu, z zastrzeżeniem ust. 10.

6. Zwrot podatku, z zastrzeżeniem ust. 7, następuje bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Termin określony w pierwszym zdaniu biegnie na nowo od dnia wpływu zmienionego wniosku o zwrot podatku.

7. Jeżeli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, w skutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w terminie, o którym mowa w ust. 6, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, w tym kontroli, o której mowa w ust. 9.

8. W celu weryfikacji zwrotu organ podatkowy niezwłocznie po otrzymaniu wniosku o zwrot podejmuje działania polegające w szczególności na:

1) wystąpieniu z wnioskiem o udzielenie informacji podatkowych do właściwego organu innego państwa, w tym w zakresie spełniania przez podatnika warunków będących przedmiotem oświadczeń, o których mowa w ust. 4 odpowiednio w pkt 4 i 5;
2) weryfikacji zgodności danych wskazanych we wniosku oraz danych posiadanych przez organ podatkowy lub uzyskanych na wniosek, o którym mowa w pkt 1, z warunkami niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku określonej w przepisach szczególnych, w tym we właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz na ustaleniu czy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych; przepis art. 30f ust. 20 stosuje się odpowiednio.

9. W przypadku gdy uzasadniają to okoliczności sprawy, w szczególności pomimo podjętych działań niewyjaśnione zostały wątpliwości dotyczące spełniania przez podatnika warunków niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku określonej w przepisach szczególnych, w tym we właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, weryfikacja zasadności wniosku o zwrot podatku może obejmować również przeprowadzenie kontroli podatkowej na terytorium państwa zamieszkania podatnika dla celów podatkowych.

10. Jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy niezwłocznie dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji. Jeżeli zwrotu podatku w trybie, o którym mowa w zdaniu poprzedzającym, dokonano

nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie takiego zwrotu podatku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

11. Wniosek o zwrot podatku składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o zwrot podatku w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji.

12. Jeżeli do wniosku o zwrot podatku nie dołączono elementów dokumentacji wskazanych w ust. 4, organ podatkowy wzywa wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 14 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku o zwrot podatku bez rozpatrzenia. W sprawie pozostawienia wniosku o zwrot bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

13. Podatek lub różnica podatku niezwrócona przez organ podatkowy w terminie, o którym mowa w ust. 6, podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej.

14. Zwrot podatku dokonywany jest na rachunek bankowy wnioskodawcy lub rachunek wnioskodawcy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. W przypadku gdy zwrot podatku jest dokonywany na rachunek wnioskodawcy prowadzony poza terytorium kraju, zwracana kwota jest pomniejszana o koszty dokonania zwrotu.

15. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania wniosku o zwrot podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tym wniosku, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

16. Organem podatkowym właściwym w sprawach zwrotu podatku jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku podatników o których mowa w art. 3 ust. 2a, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

17. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących zwrotu podatku, może określić, w drodze

rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w tych sprawach w sposób odmienny niż określony ust. 16, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań, o których mowa w niniejszym rozdziale.

18. W zakresie nieuregulowanym w ust. 1-17 stosuje się odpowiednio przepisy art. 130, art. 131, art. 135, art. 140, art. 141, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 167, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 1, 3a, 5–16, 17–20, 22 i 23 Ordynacji podatkowej.”;

34) w art. 45:

a) w ust. 5a wyrazy „ceny transakcyjnej” zastępuje się wyrazami „ceny transferowej”,

b) w ust. 5b wyrazy „ceny transakcyjnej” zastępuje się wyrazami „ceny transferowej”,

c) uchyla się ust. 9–11;

35) dodaje się załącznik nr 4 do ustawy w brzmieniu określonym w załączniku nr 1 do niniejszej ustawy.

Art. 2. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, 1162, 1291, 1629, 1669 i 1693) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 1a w ust. 2 w pkt 3 lit. b otrzymuje brzmienie:

„b) w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane;”;

2) w art. 3 w ust. 3 w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu:

„6) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a.”;

3) w art. 4a:

a) pkt 29 otrzymuje brzmienie:

„29) rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,

b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,

c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą; przy ocenie czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą przepisy art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio;”,

b) dodaje się pkt 33 i 34 w brzmieniu:

„33) walucie wirtualnej – oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;

34) ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – oznacza to ustawę z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723, 1075 i 1499).”;

4) w art. 7:

a) w ust. 2 wyrazy „art. 11, art. 24a i art. 24b” zastępuje się wyrazami „art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f”,

b) dodaje się ust. 6 w brzmieniu:

„6. Przepis ust. 5 nie ma zastosowania do strat z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.”;

5) w art. 7b:

a) w ust. 1 w pkt 6 w lit. e kropkę zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. f w brzmieniu:

„f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.”,

b) dodaje się ust. 3 w brzmieniu:

„3. W przypadku podatników prowadzących działalność, o której mowa art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, przychody wymienione w ust. 1 pkt 6 lit. f zalicza się do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.”;

6) w art. 9:

a) po ust. 2c dodaje się ust. 2d w brzmieniu:

„2d. Podatnicy, którzy przenoszą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku w sposób, o którym mowa w art. 24f i art. 24g, są obowiązani wyodrębnić te składniki w ewidencji, o której mowa w ust. 1.”,

b) dodaje się ust. 4 w brzmieniu:

„4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, sposób prowadzenia uproszczonej ewidencji składników majątku zakładu, przychodów i kosztów oraz warunki, jakim powinna odpowiadać ta ewidencja w celu prawidłowego określenia zobowiązania podatkowego, dla podatników niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którzy dla wykonywania działalności nie tworzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oddziału lub przedstawicielstwa, mając na uwadze zakres prowadzonej działalności.”;

7) uchyla się art. 9a;

8) uchyla się art. 11;

9) po rozdziale 1 dodaje się rozdział 1a w brzmieniu:

„Rozdział 1a

Ceny transferowe

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 11a. 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

1) cenie transferowej – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy;

2) podmiocie – oznacza to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład;

3) podmiotach niepowiązanych – oznacza to podmioty inne niż podmioty powiązane w rozumieniu pkt 4;

4) podmiotach powiązanych – oznacza to:

   a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub

   b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:

      – ten sam inny podmiot lub

– małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub

c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub

d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład;

5) powiązaniach – oznacza to relacje, o których mowa w pkt 4, występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi;

6) transakcji kontrolowanej – oznacza to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań.

2. Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się:

1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:

a) udziałów w kapitale lub

b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub

c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub

2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub

3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

3. Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;

2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;
3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

4. Jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane.

Art. 11b. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do:
1) transakcji kontrolowanych, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych;
2) transakcji między Bankowym Funduszem Gwarancyjnym a instytucją pomostową lub do transakcji pomiędzy podmiotem zarządzającym aktywami a instytucją pomostową w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji.

Oddział 2

Zasada ceny rynkowej

Art. 11c. 1. Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

2. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

3. Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 2, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji.

4. W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub inną czynność, zwaną dalej „transakcją właściwą”, uwzględniając:

1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,
2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne na moment zawarcia transakcji

– organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a tam gdzie jest to uzasadnione określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.

5. Podstawą zastosowania ust. 4 nie może być wyłącznie:

1) trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo
2) brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.

6. W okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa, organ podatkowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z warunkami i metodami uznanymi w tej decyzji.

Art. 11d. 1. Ceny transferowe weryfikuje się stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach wybraną spośród następujących metod:

1) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej;
2) metoda ceny odprzedaży;
3) metoda koszt plus;
4) metoda marży transakcyjnej netto;
5) metoda podziału zysku;

2. W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie metod, o których mowa w ust. 1, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach.

3. Przy wyborze zastosowania metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania.

4. Określając wysokość dochodu (wysokość straty) organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że użycie innej metody jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach.

5. W przypadku gdy zgodnie z art. 11c ust. 4 organ podatkowy:

1) pomija transakcję kontrolowaną - odstępuje od zastosowania metody;
2) zastępuje transakcję kontrolowaną transakcją właściwą - stosuje metodę odpowiednią dla transakcji właściwej.

Art. 11e. Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

1) w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane;
2) nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, a zapewnienie ich zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, wymaga dokonania korekty cen transferowych;
3) w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik;
4) podmiot powiązany, o którym mowa w pkt 3, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem;
5) podatnik potwierdzi fakt dokonania korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta.

Art. 11f. 1. W przypadku transakcji kontrolowanych stanowiących usługi o niskiej wartości dodanej organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w

zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

1) narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody, o której mowa w art. 11d ust. 1 pkt 3 albo 4, i wynosi:
   a) nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług albo
   b) nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług;
2) usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową;
3) usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje:
   a) rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji,
   b) sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług.

2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie do usług, które spełniają łącznie następujące warunki:

1) zostały wymienione w załączniku nr 6 do ustawy;
2) mają charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy;
3) nie stanowią głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych;
4) wartość tych usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie przekracza 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych;
5) nie są przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyłączeniem odsprzedaży usług nabytych we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu powiązanego (refakturowanie).

Art. 11g. 1. W przypadku transakcji kontrolowanej dotyczącej pożyczki organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości oprocentowania tej pożyczki, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

1) oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, aktualnym na dzień zawarcia tej umowy;
2) nie przewidziano wypłaty innych niż oprocentowanie opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii;
3) pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat;

4) w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty;
5) pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

2. Kwoty pożyczki wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień wypłaty kwoty pożyczki.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do kredytu i emisji obligacji.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza nie rzadziej niż raz w roku, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, o których mowa w ust. 1 pkt 1, biorąc pod uwagę rodzaje bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym.

Art. 11h. 1. W przypadku gdy dochody podatnika zostaną przez administrację podatkową innego państwa uznane za dochody podmiotu powiązanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i zaliczone do podlegających opodatkowaniu dochodów tego podmiotu, dokonuje się korekty dochodów podatnika, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, taką korektę przewidują.

2. Korekta dochodów, o której mowa w ust. 1, służy eliminowaniu podwójnego opodatkowania poprzez określenie dochodów podatnika, jakie byłyby przez podatnika uzyskane, gdyby warunki ustalone z podmiotem powiązanym mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 1, odpowiadały warunkom, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niepowiązanymi.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio przy określaniu dochodu podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, lub podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, prowadzącego działalność przez zagraniczny zakład położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie dochodów podlegających przypisaniu do tego zagranicznego zakładu.

4. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadkach, w których:

1) organ podatkowy określił dochody podatnika w związku z ustaleniem lub narzuceniem warunków, o których mowa w art. 11c ust. 2, pomiędzy podatnikami mającymi miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub
2) podatnik po zakończeniu kontroli podatkowej skorzystał z uprawnienia do skorygowania zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym w przypadku ujawnienia przez kontrolę nieprawidłowości w związku z ustaleniem lub narzuceniem warunków, o których mowa w art. 11c ust. 2, lub
3) podatnik skorzystał z uprawnienia do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji, zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.[3)]), a kontrola celno-skarbowa została zakończona zawiadomieniem, o którym mowa w art. 83 ust. 2 tej ustawy.

Art. 11i. Jeżeli warunki transakcji realizowanej pomiędzy osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, z których żaden nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, przepisy art. 11c i art. 11d stosuje się odpowiednio.

Art. 11j. 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) sposób i tryb oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, w tym kryteria porównywalności tych warunków,
2) sposób i tryb określania wysokości dochodu (straty) podatnika w drodze oszacowania z zastosowaniem metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, w tym określania wynagrodzenia z tytułu przeniesienia pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka,

---

[3)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 650, 723, 1000, 1039, 1499, 1544, 1577 i 1654.

3) sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych

– mając na uwadze zapewnienie prawidłowości weryfikacji cen transferowych dokonywanej przez podatników i organy podatkowe oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wykaz krajów i terytoriów, stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, uwzględniając treść ustaleń w tym zakresie podjętych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, istnienie podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych między Rzecząpospolitą Polską a danym krajem lub terytorium, terminowość realizowania obowiązku wymiany informacji podatkowych oraz rzetelność, kompletność i czytelność przekazywanych informacji podatkowych, a także rzeczywiste cechy systemu podatkowego danego kraju lub terytorium, mogące doprowadzić do stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej.

Oddział 3

Dokumentacja cen transferowych

Art. 11k. 1. Podmioty powiązane są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych za rok obrotowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

2. Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku obrotowym następujące progi dokumentacyjne:

1) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji towarowej;
2) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji finansowej;
3) 2 000 000 zł – w przypadku transakcji usługowej;
4) 2 000 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określona w pkt 1-3.

3. Progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla:

1) każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji;
2) strony kosztowej i przychodowej.

4. Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, o której mowa w ust. 2 i 3, jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.

5. Przy ocenie czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny uwzględnia się:

1) jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz
2) kryteria porównywalności określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 1 pkt 1, oraz
3) metody weryfikacji cen transferowych, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, oraz
4) inne istotne fakty i okoliczności transakcji kontrolowanej.

Art. 11l. 1. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 11k ust. 2, odpowiada:

1) wartości kapitału – w przypadku pożyczki i kredytu;
2) wartości nominalnej - w przypadku emisji obligacji;
3) sumie gwarancyjnej – w przypadku poręczenia lub gwarancji;
4) wartości przypisanych przychodów lub kosztów – w przypadku przypisania dochodu (straty) do zakładu zagranicznego;
5) wartości właściwej dla danej transakcji kontrolowanej – w przypadku pozostałych transakcji.

2. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 11k ust. 2, określa się na podstawie:

1) otrzymanych lub wystawionych faktur dotyczących danego roku obrotowego albo
2) umów lub innych dokumentów – w przypadku gdy faktura nie została wystawiona lub w przypadku transakcji finansowych, albo
3) otrzymanych lub przekazanych płatności – w przypadku gdy nie jest możliwe określenie tej wartości na podstawie pkt 1 i 2.

3. Określając wartość transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym, o których mowa w ust. 1, nie uwzględnia się wartości transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 11n.

4. Wartość transakcji kontrolowanej wyrażoną w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w

ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.

Art. 11m. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędom skarbowym oświadczenie o jej sporządzeniu, do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego.

2. W oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot powiązany oświadcza, że:

1) sporządził lokalną dokumentację cen transferowych;
2) ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

3. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, podpisuje kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję, przy czym:

1) oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji – w przypadku gdy:
   a) kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo
   b) nie jest możliwe określenie kierownika jednostki;
2) nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

4. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Art. 11n. Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych:

1) zawieranych wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeśli w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki:
   a) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 6,
   b) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a,
   c) nie poniósł straty podatkowej;
2) objętych decyzją w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa, w okresie, którego dotyczy ta decyzja;

3) których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
4) między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową;
5) w przypadku gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami;
6) w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1579 i 2018 oraz z 2018 r. poz. 1560, 1603, 1669 i 1693);
7) realizowanych między grupą producentów rolnych wpisaną do rejestru, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 1026), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia:
   a) na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy,
   b) przez grupę producentów rolnych na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją;
8) realizowanych między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw, działających na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu (Dz. U. z 2018 r. poz. 1131 i 1633), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia:
   a) na rzecz takiej grupy lub organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji,
   b) przez taką grupę lub organizację na rzecz jej członków, towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją;
9) polegających na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest

Rzeczpospolita Polska, przewidują, że dochody te mogą być opodatkowane tylko w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska.

Art. 11o. 1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy:

1) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku obrotowym łączna kwota wymagalnych w tym roku świadczeń przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub
2) zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
   a) umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub
   b) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty.

2. Kwoty, o których mowa w ust. 1, wyrażone w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej.

Art. 11p. 1. Podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych:

1) dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe;
2) której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 000 000 zł lub jej równowartość.

2. Kwoty przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego

poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy grupowa dokumentacja cen transferowych.

3. Grupowa dokumentacja cen transferowych może być sporządzona przez podmiot powiązany obowiązany do dołączania grupowej dokumentacji cen transferowych lub inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych. Sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych przez inny podmiot z grupy podmiotów powiązanych nie zwalnia z odpowiedzialności za zgodność tej dokumentacji z art. 11q ust. 2.

4. W przypadku gdy grupowa dokumentacja cen transferowych została sporządzona w języku angielskim, organ podatkowy może wystąpić z żądaniem przedłożenia, w terminie 30 dni od dnia doręczenia tego żądania, grupowej dokumentacji cen transferowych w języku polskim.

Art. 11q. 1. Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy:

1) opis podmiotu powiązanego;
2) opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów;
3) analizę cen transferowych, w tym:
   a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznane za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą”, albo
   b) analizę wykazującą zgodność warunków na jakich została zawarta transakcja kontrolowana z warunkami jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności;
4) informacje finansowe.

2. Grupowa dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy dotyczące grupy kapitałowej w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy o rachunkowości:

1) opis tej grupy;
2) opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych tej grupy;
3) opis istotnych transakcji finansowych tej grupy;
4) informacje finansowe i podatkowe tej grupy.

3. W przypadku transakcji kontrolowanych spełniających kryteria, o których mowa w art. 11f i art. 11g, lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych, mając na uwadze ułatwienie podatnikom sporządzania poprawnej dokumentacji cen transferowych oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

Art. 11r. Analiza porównawcza lub analiza zgodności podlega aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany.

Art. 11s. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych lub grupowej dokumentacji cen transferowych przedkładają, na żądanie organów podatkowych, tę dokumentację, w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania.

2. W przypadku wystąpienia prawdopodobieństwa zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej organ podatkowy może zwrócić się do podatnika niebędącego mikroprzedsiębiorcą w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, 1479, 1629 i 1633), z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Żądanie wskazuje okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej.

3. Organ podatkowy może wystąpić z żądaniem, o którym mowa w ust. 1, po upływie terminu, o którym mowa w art. 11m ust. 1, a w przypadku grupowej dokumentacji cen transferowych – po upływie terminu, o którym mowa w art. 11p ust. 1.

Art. 11t. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych lub realizują transakcje kontrolowane określone w art. 11n pkt 1, przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, za pomocą środków komunikacji

elektronicznej, informację o cenach transferowych, za rok obrotowy, sporządzoną na podstawie wzoru dokumentu elektronicznego zamieszczonego w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

2. Informacja o cenach transferowych zawiera:

1) cel złożenia informacji i okres za jaki jest składana;
2) dane identyfikacyjne podmiotu składającego informację oraz podmiotu, dla którego jest składana informacja;
3) ogólne informacje finansowe podmiotu, dla którego jest składana informacja;
4) informacje dotyczące podmiotów powiązanych i transakcji kontrolowanych;
5) informacje dotyczące metod i cen transferowych;
6) dodatkowe informacje lub wyjaśnienia dotyczące danych lub informacji, o których mowa w pkt 2–5.

3. Dane lub informacje, o których mowa w ust. 2 pkt 4 i 5, obejmują transakcje kontrolowane, które są objęte lokalną dokumentacją cen transferowych.

4. W przypadku transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 11n pkt 1, w informacji o cenach transferowych nie uwzględnia się informacji, o których mowa w ust. 2 pkt 3, 5 i 6.

5. W przypadku spółek niemających osobowości prawnej podmiotem obowiązanym do przekazania informacji o cenach transferowych jest wyznaczony wspólnik. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzekazanie informacji o cenach transferowych.

6. Informacja o cenach transferowych jest wykorzystywana w celu analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w zakresie cen transferowych oraz do innych analiz ekonomicznych lub statystycznych.

7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zapewnia ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych bieżący dostęp do informacji o cenach transferowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych przekazywanych w informacji o cenach transferowych, o której mowa w ust. 1, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, uwzględniając konieczność zapewnienia dokonywania prawidłowej analizy

ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych oraz innych analiz ekonomicznych lub statystycznych.”;

10) w art. 12:

a) po ust. 1d dodaje się ust. 1e w brzmieniu:

„1e. W odniesieniu do transakcji kontrolowanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się z uwzględnieniem art. 11c.”,

b) po ust. 3a dodaje się ust. 3aa w brzmieniu:

„3aa. Przy ustalaniu wysokości przychodu, o którym mowa w ust. 3, uwzględnia się korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, mającą na celu wykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1–3.”,

c) ust. 3l otrzymuje brzmienie:

„3l. Przepisów ust. 3j i 3k nie stosuje się do:

1) korekty dotyczącej przychodu związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;

2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e.”,

d) w ust. 4:

– w pkt 8 dodaje się lit. e w brzmieniu:

„e) bezzwrotną pomocą udzieloną bankowi, będącemu uczestnikiem systemu ochrony, w rozumieniu ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, pochodzącą ze środków funduszu pomocowego w ramach realizacji celów funkcjonowania systemu ochrony wymienionych w tej ustawie – w przypadku przejęcia albo nabycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa banku przez inny bank, będących uczestnikami tego systemu ochrony.”,

– w pkt 26 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 27 w brzmieniu:

„27) wartości waluty wirtualnej otrzymanej w zamian za inną walutę wirtualną.”,

e) w art. 12 ust. 4ba otrzymuje brzmienie:

„4ba. Przepisy ust. 1 pkt 4d, 4e, 5a, 6 i 6a stosuje się również w przypadku odpłatnego zbycia wierzytelności lub jej części, w tym w sposób określony w ust. 1 pkt 7.”,

f) ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania, z zastrzeżeniem ust. 6b.”,

g) po ust. 6a dodaje się ust. 6b w brzmieniu:

„6b. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość otrzymanych rzeczy lub prawa, a także wartość innych świadczeń w naturze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, ustala się na podstawie przepisów art. 11c.”;

11) w art. 14:

a) uchyla się ust. 6,

b) dodaje się ust. 7 w brzmieniu:

„7. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość zbytych nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy ustala się na podstawie przepisów art. 11c i art. 11d.”;

12) w art. 15:

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

„1ab. Przy ustalaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów uwzględnia się korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, mającą na celu wykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3.”,

b) ust. 1y otrzymuje brzmienie:

„1y. W przypadku prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład, wartość poszczególnych składników majątku wchodzących w skład tego zagranicznego zakładu, ustala się, z zastrzeżeniem ust. 1, w wysokości:

1) wartości rynkowej określonej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, w państwie miejsca siedziby lub zarządu lub w państwie położenia jego zakładu zagranicznego w tym, jeżeli zakład ten został zlikwidowany, chyba że organ podatkowy określi tę wartość w innej wysokości – w przypadku gdy składniki majątku, w tym przedsiębiorstwo lub jego

zorganizowana część, są przeniesione z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej; przepis ust. 1u stosuje się odpowiednio, lub

2) przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych tego podatnika, niezaliczonej do kosztów w jakiejkolwiek formie, nie wyższej jednak od wartości rynkowej składnika majątku – jeżeli składnik ten przenoszony jest z państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w przypadku gdy państwo to nie określi dla tego składnika majątku wartości rynkowej, o której mowa w pkt 1, albo zwolni z opodatkowania tę wartość, albo jeżeli składnik ten jest przenoszony z terytorium państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej; przepis ust. 1u stosuje się odpowiednio.”,

c) po ust. 1y dodaje się ust. 1ya w brzmieniu:

„1ya. Przepis ust. 1y stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust.1, który:

1) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku likwidacji tego zagranicznego zakładu, lub

2) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w związku ze zmianą miejsca siedziby lub zarządu, składnik majątku wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w wyniku jej likwidacji.”,

d) ust. 1z otrzymuje brzmienie:

„1z. Przepis ust. 1y i 1ya stosuje się odpowiednio do spółki europejskiej zawiązanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, str. 251) i spółdzielni europejskiej zawiązanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) (Dz. Urz. WE L 207 z 18.08.2003, str. 1, z późn.zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 17, t. 1, str. 280).”,

e) ust. 4k otrzymuje brzmienie:

„4k. Przepisów ust. 4i i 4j nie stosuje się do:

1) korekty dotyczącej kosztu uzyskania przychodów związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;

2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e.”,

f) po ust. 4l dodaje się ust. 4m w brzmieniu:

„4m. Przepisy ust. 4i i 4j stosuje się odpowiednio do korekty wartości rynkowej, wynikającej z decyzji organu podatkowego określającej wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 lub 2, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, z którego terytorium składnik ten został przeniesiony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”,

g) dodaje się ust. 11–13 w brzmieniu:

„11. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f, stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie lub zbycie waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

12. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 11, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 13.

13. Nadwyżka kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 11, nad przychodami uzyskanymi w roku podatkowym, powiększa koszty uzyskania przychodów poniesione w następnym roku podatkowym.”;

13) po art. 15b dodaje się art. 15ba w brzmieniu:

„Art. 15ba. 1. W przypadku nabycia w ramach jednej transakcji co najmniej 100 wierzytelności bez wyodrębnienia ceny nabycia poszczególnych wierzytelności (pakiet wierzytelności), dochód z pakietu wierzytelności stanowi nadwyżka przychodów uzyskanych z wierzytelności wchodzących w skład pakietu na kosztem nabycia pakietu wierzytelności.

2. Przez przychody uzyskane z wierzytelności wchodzących w skład pakietu wierzytelności rozumie się środki lub wartości otrzymane w wyniku uregulowania tych wierzytelności lub środki lub wartości ze zbycia całości lub części wierzytelności wchodzących w skład danego pakietu, z wyjątkiem opłat, odsetek, odsetek za opóźnienie w zapłacie zobowiązań i kar, naliczonych po dniu nabycia pakietu wierzytelności.

3. Przez koszt nabycia pakietu wierzytelności rozumie się cenę nabycia takiego pakietu wierzytelności.

4. Koszty nabycia pakietu wierzytelności potrąca się w okresie rozliczeniowym, w którym osiągnięty został przychód z wierzytelności wchodzącej w skład pakietu wierzytelności, do wysokości odpowiadającej temu przychodowi.

5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio do nabycia pojedynczej wierzytelności.”;

14) uchyla się art. 15ca;

15) w art. 15e:

a) w ust. 1 część wspólna otrzymuje brzmienie:

„– poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a–16m, i odsetek.”,

b) ust. 10 otrzymuje brzmienie:

„10. Za koszty poniesione pośrednio na rzecz podmiotów, o których mowa w ust. 1, uważa się koszty poniesione na rzecz podmiotu niepowiązanego z podatnikiem, jeżeli rzeczywistym właścicielem należności z tytułów, o których mowa w ust. 1, lub jej części jest podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem lub podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2.”;

16) w art. 16:

a) w ust. 1:

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

„6a) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, jeżeli środki te lub wartości zostały przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w sposób o którym mowa w art. 24f;”,

– po pkt 39 dodaje się pkt 39a i 39b w brzmieniu:

„39a) strat w części niepokrytej spłatą nabytych wierzytelności, w tym nabytych wierzytelności w pakiecie, o których mowa w art. 15ba;

39b) wydatków na nabycie wierzytelności, jeżeli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, w której podatnik jest wspólnikiem – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z tego uprzedniego lub pierwszego zbycia;”,

– pkt 58 otrzymuje brzmienie:

„58) wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 14a, 23, 24, 42, 47, 48, 52, 53, 55, 56, 56a i 59;”,

– po pkt 71 dodaje się pkt 71a w brzmieniu:

„71a) wpłaty na system ochrony, w rozumieniu ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, wniesione przez uczestnika tego systemu, na zasadach wynikających z tej ustawy;”,

– dodaje się pkt 75 w brzmieniu:

„75) poniesionych wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną.”,

b) dodaje się ust. 1c w brzmieniu:

„1c. W przypadku gdy podatnik wniósł do spółki niebędącej osobą prawną wkład niepieniężny, a spółka niebędąca osobą prawną uległa przekształceniu w spółkę lub została przejęta przez spółkę, przez wydatki o których mowa w ust. 1 pkt 8, 8c i 8d na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki uważa się wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie.”;

17) w art. 16b w ust. 2 po pkt 2 dodaje się pkt 2a w brzmieniu:

„2a) wartość firmy, jeżeli w związku z przeniesieniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa wartość ta została opodatkowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f – w przypadku gdy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część przenoszone są z tego państwa,”;

18) w art. 16c pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2 i 2a,”;

19) w art. 16g ust. 1:

a) pkt 7 otrzymuje brzmienie:

„7) w razie prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład – wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1y.”,

b) w pkt 7 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 8 w brzmieniu:

„8) w razie gdy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust.1, przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku jego likwidacji, lub przeniósł, w związku ze zmianą miejsca siedziby lub zarządu (rezydencji podatkowej), na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, – wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1ya.”;

20) w art. 17:

a) w ust. 1:

– po pkt 50b dodaje się pkt 50c i 50d w brzmieniu:

„50c) dochody osiągnięte przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, z odsetek lub dyskonta od obligacji:

a) o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok,

b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych

– chyba że na moment osiągnięcia dochodu podatnik jest podmiotem powiązanym z emitentem tych obligacji w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 niniejszej ustawy lub art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz posiada, bezpośrednio lub

pośrednio, łącznie z innymi podmiotami powiązanymi w rozumieniu tych przepisów więcej niż 10% wartości tych obligacji;

50d) przychody osiągnięte przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, z odsetek lub dyskonta, wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z operacjami dokonywanymi na instrumentach finansowych w ramach prowadzonej gospodarki rezerwami dewizowymi;”,

– po pkt 56 dodaje się pkt 56a w brzmieniu:

„56a) środki finansowe otrzymane przez bank będący uczestnikiem systemu ochrony, w rozumieniu ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, pochodzące z funduszu pomocowego w ramach realizacji celów wymienionych w tej ustawie, w tym bezzwrotne wpłaty na fundusz (kapitał) zasobowy lub rezerwowy;”,

– w pkt 57 lit. b otrzymuje brzmienie:

„b) dochodów (przychodów) z odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych podmiotom, o których mowa w lit a, oraz odsetek od innych zobowiązań tych podmiotów wobec funduszu, z wyjątkiem odsetek od wierzytelności z tytułu pożyczek (kredytów) nabytych przez fundusz od podmiotów, których działalność podlega nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowym, uprawnionych do udzielania pożyczek (kredytów) na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania, jeżeli pożyczki (kredytów) te zostały udzielone przez te podmioty,”,

– w pkt 59 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 60 w brzmieniu:

„60) dochody uzyskane przez podatników mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu:

a) nieodpłatnego nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know–how),

b) nieodpłatnego nabycia prawa do używania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know–how), na podstawie umowy użyczenia lub umowy o podobnym charakterze,

c) nieodpłatnego nabycia usług szkoleniowych,

d) otrzymania bezzwrotnego wsparcia finansowego, pod warunkiem że wsparcie to jest przeznaczone i zostanie wykorzystane wyłącznie na produkty wojskowe

– będących przedmiotem zobowiązania offsetowego w ramach wykonywania umów zawieranych przez Skarb Państwa, których wejście w życie oraz stwierdzenie wykonania zostało zatwierdzone przez Radę Ministrów zgodnie z ustawą z dnia 26 czerwca 2014 r. o niektórych umowach zawieranych w związku z realizacją zamówień o podstawowym znaczeniu dla bezpieczeństwa państwa (Dz. U. z 2017 r. 2031 oraz z 2018 r. poz. 1669).”,

b) dodaje się ust. 13 i 14 w brzmieniu:

„13. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 60, dotyczy również podatników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w przypadku nieodpłatnego nabycia wartości, praw, usług lub otrzymania bezzwrotnego wsparcia finansowego, określonych w ust. 1 pkt 60, od podatników, o których mowa w tym przepisie, lub za ich pośrednictwem, jeżeli te wartości, prawa, usługi lub wsparcie finansowe zostaną przeznaczone wyłącznie na cele wojskowe.

14. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 60, ma zastosowanie do dochodów wymienionych w tym przepisie, pozostających w związku z ustanowieniem lub utrzymaniem potencjału mającego na celu ochronę podstawowych interesów bezpieczeństwa państwa w zakresie produkcji bronią, amunicją lub materiałami wojennymi, pod warunkiem że produkty te przeznaczone zostaną wyłącznie na cele wojskowe.”;

21) w art. 18:

a) w ust. 1:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

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

– w pkt 7 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 8 w brzmieniu:

„8) w bankach spółdzielczych – 50% kwoty wniesionych w roku podatkowym wpłat na system ochrony, w tym na fundusz pomocowy, w rozumieniu ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych,

ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, jeżeli w terminie określonym w art. 27 ust. 1, co najmniej równowartość tej kwoty została przekazana na fundusz udziałowy, zasobowy lub rezerwowy, z wyjątkiem tych kwot, które przeznaczone zostały na pokrycie straty bilansowej banku.”,

b) dodaje się ust. 8 w brzmieniu:

„8. Jeżeli bank spółdzielczy, który nabył prawo do odliczenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 8, poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość jego dochodu w roku podatkowym jest niższa od kwoty przysługującego mu odliczenia, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie trzy lata podatkowe, następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.”;

22) w art. 18d w ust. 2:

a) w pkt 4 wyrazy „art. 11 ust. 1 i 4” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 1 pkt 4”,

b) w pkt 4a wyrazy „art. 11 ust. 1 i 4” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 1 pkt 4”;

23) w art. 19:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

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

b) uchyla się ust. 4;

24) w art. 21 ust. 7 otrzymuje brzmienie:

„7. Jeżeli w wyniku powiązań w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5, między podmiotem wypłacającym i uzyskującym należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, w wyniku czego kwota wypłaconych należności jest wyższa od tej, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby powiązania te nie istniały, zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się tylko do kwoty należności określonej bez uwzględniania warunków wynikających z tych powiązań. Przepis art. 11d stosuje się odpowiednio.”;

25) art. 22c otrzymuje brzmienie:

„Art. 22c 1. Przepisów art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:

1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;

2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

2. Dla potrzeb ust. 1 sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego w przepisach art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 sprzecznego z przedmiotem lub celem tych przepisów.”;

26) po art. 22c dodaje się art. 22d w brzmieniu:

„Art. 22d 1. Od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu.

2. Dochodem z odpłatnego zbycia walut wirtualnych jest osiągnięta w roku podatkowym różnica między sumą przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f, a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 15 ust. 11–13.

3. Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niezapłacenie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca siedziby podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji.

4. Dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) podatnika.

5. Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 27 ust. 1, wykazać dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia walut wirtualnych, i obliczyć należny podatek dochodowy.

6. W zeznaniu, o którym mowa w ust. 5, podatnik wykazuje koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 11 i 13, także wtedy, gdy w roku podatkowym nie osiągnął przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.”;

27) w art. 24a:

a) użyte w art. 24a, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „zagraniczna spółka” oraz „zagraniczna spółka kontrolowana” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku, odpowiednio wyrazami „zagraniczna jednostka” oraz „zagraniczna jednostka kontrolowana”,

b) w ust. 2:

– pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) zagraniczna jednostka – oznacza:

a) osobę prawną,

b) spółkę kapitałową w organizacji,

c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,

d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2,

e) fundację, trust lub inny podmiot albo stosunek prawny o charakterze powierniczym,

f) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z grupy, która samodzielnie spełnia warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, gdyby nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej,

g) wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej

– nieposiadającą siedziby lub zarządu w 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 zarządzających lub prawo do uczestnictwa w zysku, w tym ich ekspektatywę, lub w której w przyszłości będzie uprawniony do nabycia takich praw, w tym jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub nad którą podatnik sprawuje kontrolę faktyczną;”,

– po pkt 1 dodaje się pkt 1a i 1b w brzmieniu:

„1a) prawo do uczestnictwa w zysku – oznacza również prawo do uzyskania środków należących do zagranicznej jednostki w związku z jej likwidacją, prawo do otrzymania świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego, w tym jego ekspektatywy, jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu albo innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym lub ekspektatywę uzyskania zysków zagranicznej jednostki wypracowanych lub uzyskanych w przyszłości;

1b) kontrola faktyczna – oznacza kontrolę, która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie zagranicznej jednostki poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie; kontrola faktyczna wynika w szczególności z powiązań umownych, między innymi umowy powołującej do życia zagraniczną jednostkę, decyzji sądu lub jakiegokolwiek innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między zagraniczną jednostką i polskim podatnikiem lub stałym zakładem nierezydenta podatkowego położnego w Rzeczypospolitej Polskiej;”,

– pkt 3 i 4 otrzymują brzmienie:

„3) jednostka zależna - oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną jednostkę 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 co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zyskach;

4) podmiot powiązany – oznacza:

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

kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zyskach.”,

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

„2a. W przypadku, gdy z okoliczności faktycznych nie można ustalić, że podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, spełnia przesłanki uznania za zagraniczną jednostkę domniemywa się, że podmiot ten stanowi zagraniczną jednostkę, jeżeli podatnik jest założycielem lub fundatorem tego podmiotu oraz, odpłatnie bądź nieodpłatnie, przekazał majątek temu podmiotowi, chyba że założyciel (fundator) wykaże, iż wyzbył się on w sposób definitywny i nieodwołalny powierzonego majątku. W takim przypadku podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, uznaje się za zagraniczną jednostkę, gdy podatnik jest lub może stać się beneficjentem tego podmiotu.

2b. Za zagraniczną jednostkę może być również uznany zagraniczny zakład zagranicznej jednostki w dowolnej postaci.”,

d) w ust. 3:

– pkt 1 i 2 otrzymuje brzmienie:

„1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 11j ust. 2 albo

2) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym:

a) Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo

b) Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej

– stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo”,

– w pkt 3 lit. a otrzymuje brzmienie:

„a) w jednostce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio, ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zyskach lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką,”,

e) dodaje się ust. 3b i 3c w brzmieniu:

„3b. Kontrolę z ust. 3 pkt 3 lit. a wobec podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, ustala się poprzez odniesienie się do spółki dominującej lub wobec wszystkich spółek z grupy.

3c. W przypadku spółki z podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, przez faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę na potrzeby ust. 3 pkt 3 lit. c należy rozumieć podatek, który zostałby przez tę spółkę zapłacony, gdyby ta spółka nie była częścią tej podatkowej grupy kapitałowej.”,

f) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym, albo do okresu, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym prawom do uczestnictwa w zysku tej jednostki, po odliczeniu kwot:

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

g) po ust. 4 dodaje się ust. 4a w brzmieniu:

„4a. W przypadku gdy podatnik jest założycielem (fundatorem) podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo do uczestnictwa w zyskach określa się poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje wartość rynkowa przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu lub fundacji lub innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym. W przypadku gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator) oraz beneficjent podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zyskach podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem.”,

h) ust. 8 otrzymuje brzmienie:

„8. W przypadku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia prawa do uczestnictwa w zyskach zagranicznej jednostki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi albo podatnikowi wspólnie z innymi podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 niniejszej ustawy lub art. 3 ust. 1 ustawy dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, przysługiwały, przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 6, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej jednostki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały tych podatników związane z prawem do uczestnictwa w zyskach są równe.”,

i) ust. 11 otrzymuje brzmienie:

„11. Podatek do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną, obliczony zgodnie z ust. 4 i 4a, pomniejsza się o podatek zapłacony przez jednostkę zależną z tytułu przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby lub zarządu lub rejestracji lub położenia jednostki zależnej, jeżeli jednostka zależna:

1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zyskach w tej zagranicznej jednostce kontrolowanej oraz
2) 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 jednostką posiada rezydencję podatkową lub jest zarejestrowana lub położona.”,

j) ust. 12 otrzymuje brzmienie:

„12. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w państwie jej siedziby lub zarządu, rejestracji albo położenia lub w innym państwie w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 4 lub 4a do dochodu tej jednostki ustalonego zgodnie z ust. 6. Przepisy art. 20 ust. 8 i art. 22b stosuje się odpowiednio.”,

k) w ust. 15 wyrazy „art. 11 ust. 5b” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 3”;

l) dodaje się ust. 20 w brzmieniu:

„20. Dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich.”;

28) w art. 24b:

a) w ust. 6 w zdaniu pierwszym wyrazy „art. 11” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 1 pkt 4”,

b) w ust. 7 wyrazy „art. 11” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 1 pkt 4”;

29) po art. 24c dodaje się art. 24d i art. 24e w brzmieniu:

„Art. 24d. 1. Podatek od osiągniętego przez podatnika kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnych wynosi 5% podstawy opodatkowania.

2. Kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej są:

1) prawo do wynalazku (patent),

2) prawo ochronne na wzór użytkowy,

3) prawo z rejestracji wzoru przemysłowego,

4) prawo z rejestracji topografii układu scalonego,

5) dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin,

6) prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczone do obrotu,

7) wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin,

8) autorskie prawo do programu komputerowego

– podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej.

3. Podstawę opodatkowania stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnych osiągniętych w roku podatkowym.

4. Wysokość kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej osiągniętego w roku podatkowym i wskaźnika obliczonego według wzoru:

$$\frac{(a + b) * 1{,}3}{a + b + c + d}$$

gdzie poszczególne litery oznaczają faktycznie poniesione przez podatnika koszty na:

a – prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo–rozwojową związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej,

b – nabycie wyników prac badawczo–rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3,

c – nabycie wyników prac badawczo–rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. art. 11a ust. 1 pkt 4,

d – nabycie przez podatnika kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

5. Do kosztów, o których mowa w ust. 4, nie zalicza się kosztów, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, w szczególności odsetek, opłat finansowych, kosztów związanych z nieruchomościami.

6. W przypadku, gdy wartość wskaźnika, o którym mowa w ust. 4, jest większa od 1, przyjmuje się, że wartość ta wynosi 1.

7. Dochodem (stratą) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej jest osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym dochód (strata):

1) z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
2) ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
3) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi;
4) z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym sądowym albo arbitrażu.

8. Do ustalenia dochodów, o których mowa w ust. 7 pkt 3, przepis art. 11c stosuje się odpowiednio.

9. W przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie dochodu przypadającego na poszczególne kwalifikowane prawa własności intelektualnej, podatnik może obliczyć kwalifikowany dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej zgodnie z ust. 4–6 dla tego samego rodzaju produktu lub usługi, lub dla tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej.

10. O wysokość straty z kwalifikowanych praw własności intelektualnej poniesionej w roku podatkowym obniża się dochód związany z tym samym kwalifikowanym prawem własności intelektualnej lub tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej – w kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych.

11. Podatnicy korzystający z opodatkowania zgodnie z ust. 1, są obowiązani do wykazania dochodu (straty), o którym mowa w ust. 7, w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę).

12. Przepisy ust. 1–11 stosuje się odpowiednio do ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w związku ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o uzyskanie takiego prawa ochronnego do właściwego organu, od daty zgłoszenia lub złożenia wniosku.

13. W przypadku wycofania zgłoszenia lub wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację, podatnik jest obowiązany opodatkować na zasadach określonych w art. 19 kwalifikowane dochody, o których mowa w ust. 4, uzyskane w okresie od daty zgłoszenia lub złożenia wniosku, o którym mowa w ust. 12, do dnia wycofania wniosku lub zgłoszenia, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się podatek zapłacony na podstawie ust. 1.

14. Przepisy ust. 1-13 stosuje się odpowiednio do dochodów z licencji do korzystania z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej przysługującej podatnikowi na podstawie umowy, w której zastrzeżono wyłączność korzystania przez podatnika z tego prawa, pod warunkiem uprzedniego prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych, których efektem jest kwalifikowane prawo własności intelektualnej, na które udzielono tej licencji.

Art. 24e. 1. Podatnicy podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 24d, są obowiązani:

1) wyodrębnić każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej w prowadzonej ewidencji rachunkowej;
2) prowadzić ewidencję rachunkową w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej;
3) wyodrębnić koszty, o których mowa w art. 24d ust. 4, przypadające ma każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie dochodu kwalifikowanego;
4) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych kwalifikowanych praw własności intelektualnej – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2 i 3;
5) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno lub więcej kwalifikowanych praw własności intelektualnej w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2-4.

2. W przypadku, gdy na podstawie ewidencji rachunkowej nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 19.”;

30) po art. 24e dodaje się rozdział 5a w brzmieniu:

„Rozdział 5a

Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków

Art. 24f. 1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi 19% podstawy opodatkowania.

2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w wyniku którego Rzeczpospolita Polska traci w całości lub części prawo do

opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;

2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa.

3. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której:

1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;

3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do innego państwa całość lub część działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

4. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.

5. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalanej na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej, ponad jego wartość podatkową.

6. Dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez zagraniczny zakład.

7. Wartość rynkową składnika majątku określa się:

1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów, lub ryzyk;

2) zgodnie z art. 11c – w pozostałych przypadkach.

8. Wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość, niezaliczona uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty. Wartości podatkowej nie ustalają podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 2, określający dochód w drodze oszacowania, z zastosowaniem wskaźników, o których mowa w art. 9 ust. 2a.

9. Jeżeli przyjęta przez podatnika do opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków wartość składnika majątku bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od jego wartości rynkowej i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów z niezrealizowanych zysków albo wykazuje te dochody w zaniżonej wysokości, dochody podatnika oraz należny podatek określa organ podatkowy.

10. Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. W przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dochód z niezrealizowanych zysków dotyczy całego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części).

11. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym wypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 stosuje się odpowiednio.

12. Podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu z niezrealizowanych zysków do 7

dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód z niezrealizowanych zysków, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

13. W przypadku podatkowych grup kapitałowych dochody (przychody) z niezrealizowanych zysków ustala się jako sumę dochodów wszystkich spółek tworzących tą grupę.

14. W przypadku gdy przenoszącym składnik majątku jest spółka niebędąca osobą prawną, przepisy rozdziału 5a stosuje się do podatników posiadających prawa do udziału w zyskach takiej spółki. W takim przypadku przepisy art. 5 ust. 1 stosuje się odpowiednio.

15. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o składniku majątku rozumie się przez to również przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

16. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do:

1) nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku,
2) wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia

– jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości lub w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

Art. 24g. 1. Opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie stosuje się do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy:

1) przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa;
2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności;
3) przeniesienie następuje w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych, określonych prawem Unii Europejskiej dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, podatnik obowiązany jest zadeklarować w zeznaniu, o którym mowa w art. 27, wartość rynkową składników majątku tymczasowo przeniesionych w roku podatkowym, za które składane jest zeznanie, oraz przewidywany termin powrotu ich na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli do dnia złożenia zeznania składniki te pozostają poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Jeżeli przed upływem 12 miesięcy, liczonych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ustanie byt prawny podatnika, w tym w drodze jego likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot – wartość rynkowa składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio jako tymczasowo przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlega opodatkowaniu, zgodnie z art. 24f ust. 1.

4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3, podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania bytu prawnego podatnika, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

Art. 24h.1. Zwalnia się od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków:

1) składniki majątku przekazane na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom równoważnym do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, 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 te cele – w przypadku, gdy podatnik nie posiada praw do udziału w zysku lub majątku tej organizacji.
2) składniki przeznaczone na służbowy użytek pracowników, bezpośrednio związane z wykonywaną pracą, niestanowiące aktywów trwałych lub obrotowych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

2. Zwolnienia i odroczenia w opodatkowaniu, określone w art. 12 oraz art. 17 ustawy nie mają zastosowania do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Art. 24i. 1 Podatnik może wystąpić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozłożenie na raty zapłaty całości lub części podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, na okres nie dłuższy niż 5 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przeniesienie składników majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną, zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub Unią Europejską, umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych,

równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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 31.03.2010, s. 1).

2. W przypadku, gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków rozłożenie na raty zapłaty całości lub części tego podatku następuje po przedłożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych.

3. Przy ocenie czy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków bierze się pod uwagę w szczególności, czy:

1) wartość bilansowa zobowiązań podatnika w ostatnich 3 latach podatkowych nie przekraczała 50% wartości bilansowej jego aktywów;
2) podatnik właściwie regulował zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie obowiązków płatnika podatku dochodowego od należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4–9 oraz art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jeżeli występowały zaległości w tych płatnościach to czy stanowiły one istotną wartość mogącą mieć wpływ na ocenę wypłacalności i rzetelności podatnika;
3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej;
4) w ostatnich 5 latach podatkowych toczyło się lub toczy na dzień składania wniosku o rozłożenie podatku na raty, wobec podatnika, postępowanie w oparciu o przepisy regulujące unikanie lub uchylanie się od opodatkowania;
5) udzielenie przez podatnika gwarancji i poręczeń podmiotom powiązanym jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie;
6) podmioty powiązane z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności.

4. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania, o którym mowa w ust. 2, w postaci gwarancji lub poręczenia może zostać przedłożone przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, którego sytuacja finansowa i majątkowa daje podstawę do uznania, że jest on zdolny do właściwego wykonania obowiązków wynikających z tej gwarancji lub poręczenia.

5. Rozłożenie na raty zapłaty podatku następuje w drodze decyzji, w której organ podatkowy w szczególności:

1) ustala wysokość i terminy spłaty rat oraz wysokość opłaty prolongacyjnej;
2) wskazuje zastrzeżenie, pod rygorem wygaśnięcia decyzji i postawienia zobowiązania w stan wymagalności, dopełnienia przez podatnika, w okresie rozłożenia na raty zapłaty podatku, następujących warunków:
   a) podatnik nie dokona zbycia w jakiejkolwiek formie przeniesionych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku, w tym przypisanych do zakładu zagranicznego, położonego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
   b) przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, w tym przypisane do zakładu zagranicznego, nie zostaną ponownie przeniesione do innego państwa niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że przeniesienie to nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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 31.03.2010, s. 1),
   c) podatnik nie zmieni ponownie rezydencji podatkowej na rezydencję podatkową państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że ponowna zmiana rezydencji podatkowej nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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 31.03.2010, s. 1),
   d) nie nastąpi upadłość lub likwidacja podatnika;
3) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku gdy podatnik, który udzielił gwarancji lub poręczenia wykonania

zobowiązania podatkowego, zgodnie z ust. 3, ogłosi upadłość, likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej;

4) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia z mocy prawa decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku niedotrzymania terminu płatności którejkolwiek z rat lub opłaty prolongacyjnej;

6. W okresie rozłożenia podatku na raty podatnik zobowiązany jest do składania na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego informacji o spełnieniu warunków wskazanych w ust. 5 pkt 2–3. Informację składa się do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję, o której mowa w ust. 5, do 7 dnia pierwszego miesiąca następującego po roku kalendarzowym, którego dotyczy informacja.

7. W przypadku zmiany rezydencji podatkowej właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 1, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

8. W sprawach nieuregulowanych w ust. 1–5 stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

Art. 24j.1 Jeżeli na podstawie art. 15 ust. 1y pkt 1, art. 15 ust. 1ya lub 1z, lub art. 16g ust. 1 pkt 7 lub 8, podatnik uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, określoną w państwie członkowskim Unii Europejskiej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, podatnik ten jest obowiązany dołączyć do zeznania, o którym mowa w art. 27, informację według ustalonego wzoru o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa, o którym mowa w zdaniu pierwszym, o wysokości wartości rynkowej tego składnika.

2. Informację, o której mowa w ust. 1, składa się za rok podatkowy w którym podatnik uwzględnił w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, określoną przez inne niż Rzeczypospolita Polska państwo członkowskie Unii Europejskiej.

3. Naczelnik urzędu skarbowego może określić wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w ust. 1, w innej wysokości niż przyjęta dla celów

opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, jeżeli wartość ta jest wyższa od wartości rynkowej.

Art. 24k. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory:

1) deklaracji, o której mowa w art. 24f ust. 12;

2) informacji, o której mowa w art. 24j ust. 1

– wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.”;

31) w art. 25 w ust.1 wyrazy „art. 22 i art. 24a” zastępuje się wyrazami „art. 22, art. 24a, art. 24d i art. 24f”;

32) w art. 26:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwoty 2 000 000 zł na rzecz tego samego podatnika, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b, 2d, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a–1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w tym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.”,

b) po ust. 1a dodaje się ust. 1aa-1ad w brzmieniu:

„1aa. Płatnicy nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od:

1) listów zastawnych;

2) obligacji:

a) o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok,

b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowym, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych.

1ab. Niepobranie podatku w przypadku, o którym mowa w ust. 1aa pkt 2, następuje pod warunkiem złożenia przez emitenta do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 16 oświadczenia, że emitent dochował należytej staranności w poinformowaniu podmiotów z nim powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 niniejszej ustawy lub art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, o warunkach zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50c, w stosunku do podmiotów powiązanych.

1ac. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1ab składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji najpóźniej w dniu, w którym płatnik nie pobiera podatku na podstawie ust. 1aa pkt 2.

1ad. Narodowy Bank Polski nie pobiera podatku w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50d.”,

c) w ust. 1c wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów pod warunkiem udokumentowania przez

spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 albo w art. 22 ust. 4 pkt 2, mającą siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego:”,

d) w ust. 1f zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 oraz art. 22 ust. 4 pkt 2, lub jej zagranicznego zakładu, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat tych należności, stosują zwolnienia wynikające z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, z uwzględnieniem ust. 1c, pod warunkiem uzyskania od tej spółki lub jej zagranicznego zakładu pisemnego oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3a i 3c lub w art. 22 ust. 4 pkt 4.”,

e) w ust. 1g wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 do wysokości kwoty, o której mowa w ust. 1, na rzecz podmiotów wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem:”,

f) w ust. 1m wyrazy „art. 9a ust. 6” zastępuje się wyrazami „art. 11j ust. 2”,

g) w ust. 2c dodaje się zdanie drugie w brzmieniu:

„Zdanie pierwsze stosuje się także do podmiotów wskazanych w art. 3 ust. 2 w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, jeżeli rachunek, na którym zapisane są papiery wartościowe, jest związany z działalnością tego zakładu.”,

h) po ust. 2d dodaje się ust. 2e–2l w brzmieniu:

„2e. Jeżeli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami są zobowiązane jako płatnicy pobrać, z zastrzeżeniem ust.

2g, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według stawki podatku określonej w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 od nadwyżki ponad kwotę, o której mowa w ust. 1:

1) z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a–1e;
2) bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2f. Przepis ust. 1e stosuje się odpowiednio do podmiotów, o których mowa w ust. 3d.

2g. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 2 lub art. 22 ust. 4 pkt 2, albo zagranicznego zakładu takiej spółki, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej dokonujące wypłat tych należności mogą zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b.

2h. Nie stosuje się ust. 2g, jeżeli z informacji posiadanej przez płatnika, w tym z dokumentu, w szczególności z faktury lub z umowy, wynika, że podatnik, którego dotyczy opinia o stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków określonych w art. 21 ust. 3–9, art. 22 ust. 4–6 lub stan faktyczny nie odpowiada stanowi faktycznemu przedstawionemu w tej opinii.

2i. Jeżeli rok podatkowy płatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę, o której mowa w ust. 1 oblicza się jako iloczyn 1/12 kwoty 2 000 000 zł, i liczby rozpoczętych miesięcy roku podatkowego, w którym dokonano wypłaty tych należności.

2j. Jeżeli płatnik nie posiada roku podatkowego, zasady określone w ust. 2e stosuje się odpowiednio w odniesieniu do obowiązującego u tego płatnika roku obrotowego, a w razie jego braku, w odniesieniu do obowiązującego u tego płatnika innego okresu o cechach właściwych dla roku obrotowego, nie dłuższego jednak niż 23 kolejne miesiące.

2k. Jeżeli wypłaty należności dokonano w walucie obcej, na potrzeby ustalenia czy przekroczona została kwota, o której mowa w ust. 1, wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty.

2l. Jeżeli nie można ustalić wysokości należności wypłaconych na rzecz tego samego podatnika, domniemywa się, że przekroczyła ona kwotę, o której mowa w ust. 1.”,

i) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Płatnicy, o których mowa w ust. 1, przekazują kwoty podatku w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zgodnie z ust. 1, 2–2b i 2d i 2e pobrano podatek na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, albo – w przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f – na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby płatnika 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. Płatnicy są obowiązani przesłać podatnikom, o których mowa w:

1) art. 3 ust. 1 - informację o wysokości pobranego podatku,
2) art. 3 ust. 2, oraz urzędowi skarbowemu - informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku

– sporządzone według ustalonego wzoru.

Obowiązek przesłania tych informacji podatnikom oraz urzędowi skarbowemu nie powstaje w przypadku i w zakresie określonych w ust. 2a zdanie pierwsze.”,

j) po ust. 3d dodaje się ust. 3e–3g w brzmieniu:

„3e. Jeżeli suma należności wypłaconych podatnikowi z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, których wartość przekroczyła w obowiązującym u płatnika roku podatkowym kwotę, o której mowa w ust. 1, obejmuje należności, od których zgodnie z ust. 1d, nie został pobrany podatek,

płatnik jest obowiązany zawiadomić o kwocie i rodzaju należności wypłaconych wskazanemu podatnikowi w roku podatkowym tego płatnika, od których nie został pobrany podatek, podając dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika. Zawiadomienie to składa się także w przypadku dokonania podatnikowi w roku podatkowym dalszych wypłat należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek.

3f. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 3e, jest składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1.

3g. Przepisy ust. 3e i 3f stosuje się odpowiednio do wypłat, od których podatek nie został pobrany na podstawie ust. 1a.”,

k) ust. 7 otrzymuje brzmienie:

„7. Wypłata, o której mowa w ust. 1, 1ac, 1c, 1d, 1m, 2c i 2e, oznacza wykonanie zobowiązania w jakiejkolwiek formie, w tym poprzez zapłatę, potrącenie lub kapitalizację odsetek.”,

l) po ust. 7 dodaje się ust. 7a–7l w brzmieniu:

„7a. Przepisu ust. 2e nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego;

2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4–6.

7b. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, przez pełnomocnika.

7c. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa się najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1.

7d. W przypadku, gdy:

1) oświadczenie, o którym mowa ust. 7a, składa jedna osoba – złożenie oświadczenia następuje do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 16;
2) do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, obowiązana jest więcej niż jedna osoba – dowód złożenia tego oświadczenia przekazywany jest wraz ze zgłoszeniem do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 16.

7e. W zgłoszeniu, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, potwierdza się, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, zostało złożone przez wszystkie osoby obowiązane do jego złożenia. Zgłoszenie składa w terminie, o którym mowa w ust. 7c, jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a. Zgłoszenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika.

7f. Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, a następnie dokonuje na rzecz podatnika, którego dotyczyło to oświadczenie, dalszych wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, płatnik może nie stosować ust. 2e do momentu upływu drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie.

7g. W przypadku, o którym mowa w ust. 7f, płatnik, w terminie do 7 dnia następującego po miesiącu, w którym upłynął okres, o którym mowa w ust. 7f, składa oświadczenie do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 16, że w momencie dokonania dalszych wypłat należności:

1) posiadał dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego;
2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiadał wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istniały okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4–6.

7h. W przypadku gdy złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7g, nie jest możliwe z uwagi na niespełnienie warunków będących jego przedmiotem, płatnik w terminie, o którym mowa w tym przepisie, wpłaca podatek, który byłby należny przy zastosowaniu ust. 2e, wraz z odsetkami za zwłokę.

7i. Do oświadczenia, o którym mowa w ust. 7g, stosuje się odpowiednio ust. 7b, 7d i ust. 7e zdanie trzecie.

7j. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1ab, 7a i 7g, oraz zgłoszenie, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

7k. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie ust. 2e, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikające z przepisów prawa podatkowego, uwzględniając istnienie określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego, specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności.

7l. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania oświadczenia, o którym mowa w ust. 1ab, 7a i 7g, oraz zgłoszenia, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tych dokumentach, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.”;

33) po art. 26a dodaje się art. 26b w brzmieniu:

„Art. 26b. 1. Organ podatkowy na wniosek złożony przez podmiot, o którym mowa art. 28b ust. 2, wydaje, pod warunkiem wykazania przez wnioskodawcę spełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3–9 lub w art. 22 ust. 4–6, opinię o stosowaniu przez płatnika zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych na rzecz tego podatnika należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1 (opinia o stosowaniu zwolnienia).

2. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie

Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji.

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tym wniosku, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

4. Odmawia się wydania opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku:

1) niespełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3–9 lub w art. 22 ust. 4–6;
2) istnienia uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności;
3) istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c; w przypadku uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści, art. 14b ust. 5c tej ustawy stosuje się odpowiednio;
4) istnienia uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2 nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju miejsca siedziby tego podatnika dla celów podatkowych; przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio.

5. Odmowa wydania opinii o stosowaniu zwolnienia zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

6. Opinię o stosowaniu zwolnienia wydaje się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku przez organ podatkowy. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej.

7. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego, w terminie 7 dni od dnia złożenia

wniosku, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Wysokość opłaty od wniosku o wydanie opinii wynosi 2 000 zł. Opłata za wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia stanowi dochód budżetu państwa.

8. Opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa:

1) z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania;
2) ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin, o którym mowa w ust. 8, jeżeli zgodnie z tym przepisem wnioskodawca poinformował organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności;
3) z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy ta opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3–3c lub w art. 22 ust. 4–6, jeśli wnioskodawca nie poinformował organu podatkowego o tym fakcie zgodnie z ust. 8.

9. W przypadku istotnej zmiany okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na spełnienie warunków korzystania ze zwolnienia o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, wnioskodawca w terminie 14 dni od dnia, w którym dowiedział się lub przy zachowaniu należytej staranności powinien się dowiedzieć, że doszło do tej zmiany, informuje o tym organ podatkowy. Wnioskodawca, o którym mowa w art. 28b ust. 2 pkt 1, jednocześnie informuje płatnika o istotnej zmianie okoliczności, o których mowa w zdaniu pierwszym.

10. W zakresie nieuregulowanym w ust. 1–9 stosuje się odpowiednio przepis art. 28b ust. 2–3, 5-8, 11 i , a w pozostałym zakresie odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania pouczenia co do prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1-3oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 11, 14, 16 i 23 działu IV Ordynacji podatkowej.

11. Organem podatkowym właściwym w sprawach wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, 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, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w tych sprawach w sposób odmienny niż określony w ust. 11, biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia jednolitego stosowania przepisów o wydawaniu opinii o stosowaniu zwolnienia.”;

34) w art. 27:

a) w ust. 3 wyrazy „ceny transakcyjnej” zastępuje się wyrazami „ceny transferowej”,

b) w ust. 4 wyrazy „ceny transakcyjnej” zastępuje się wyrazami „ceny transferowej”,

c) uchyla się ust. 5,

d) uchyla się ust. 7 i 8;

35) po rozdziale 6 dodaje się rozdział 6a w brzmieniu:

„Rozdział 6a

Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności

Art. 28b. 1. Organ podatkowy zwraca na wniosek podatek lub różnicę podatku pobranego zgodnie z art. 26 ust. 2e. Wysokość podatku lub różnicę podatku do zwrotu określa się na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych, w tym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2. Wniosek o zwrot podatku może złożyć:

1) podatnik, w tym podatnik o którym mowa w art. 3 ust. 2, który w związku z uzyskaniem należności, od której został pobrany podatek, osiąga przychód podlegający opodatkowaniu zgodnie z przepisami niniejszej ustawy,

2) płatnik, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku,

– zwany dalej „wnioskodawcą”.

3. Wniosek o zwrot podatku zawiera oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do wniosku. Obowiązek złożenia oświadczenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym obowiązuje także na dalszym etapie postępowania w odniesieniu do przedstawianych kolejnych faktów oraz przekazywanej uzupełniającej dokumentacji.

4. Do wniosku o zwrot podatku dołącza się dokumentację pozwalającą na ustalenie jego zasadności, w szczególności:

1) certyfikat rezydencji podatnika; art. 26 ust. 1i i 1j stosuje się odpowiednio;
2) dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania należności, z którymi wiązała się zapłata podatku;
3) dokumentację dotyczącą zobowiązania do wypłaty należności;
4) oświadczenie podatnika, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 4 lit. b, 3a i ust. 3c lub w art. 22 ust. 4 pkt 4;
5) oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1;
6) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, gdy należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą; art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio;
7) dokumentację wskazującą na ustalenia umowne, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2;
8) uzasadnienie wnioskodawcy, że spełnione są warunki będące przedmiotem oświadczeń, o których mowa w pkt 5 i 6.

5. W sprawie zwrotu podatku, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa kwotę zwrotu, z zastrzeżeniem ust. 10.

6. Zwrot podatku, z zastrzeżeniem ust. 7, następuje bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Termin określony w pierwszym zdaniu biegnie na nowo od dnia wpływu zmienionego wniosku o zwrot podatku.

7. Jeżeli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, w skutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w terminie, o którym mowa w ust. 6, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, w tym kontroli, o której mowa w ust. 9.

8. W celu weryfikacji zwrotu organ podatkowy niezwłocznie po otrzymaniu wniosku o zwrot podejmuje działania polegające w szczególności na:

1) wystąpieniu z wnioskiem o udzielenie informacji podatkowych do właściwego organu innego państwa, w tym w zakresie spełniania przez podatnika warunków będących przedmiotem oświadczeń, o których mowa w ust. 4 odpowiednio w pkt 4-6,

2) weryfikacji zgodności danych wskazanych we wniosku oraz danych posiadanych przez organ podatkowy lub uzyskanych na wniosek, o którym mowa w pkt 1, z warunkami niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku, określonymi w przepisach szczególnych, w tym we właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, oraz na ustaleniu czy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym ma siedzibę dla celów podatkowych; przepisy art. 26 ust. 1h oraz art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio.

9. W przypadku gdy uzasadniają to okoliczności sprawy, w szczególności niewyjaśnione mimo podjętych działań wątpliwości dotyczące spełniania przez podatnika warunków niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku, określonych w przepisach szczególnych, w tym we właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, weryfikacja może obejmować również przeprowadzenie kontroli podatkowej na terytorium państwa siedziby podatnika dla celów podatkowych.

10. Jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy niezwłocznie dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji. Jeżeli zwrotu podatku w trybie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dokonano

nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie takiego zwrotu podatku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

11. Wniosek o zwrot podatku składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o zwrot podatku w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji.

12. Jeżeli do wniosku o zwrot podatku nie dołączono elementów dokumentacji wskazanych w ust. 4, organ podatkowy wzywa wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 14 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku o zwrot podatku bez rozpatrzenia. W sprawie pozostawienia wniosku o zwrot bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

13. Podatek lub różnica podatku niezwrócona przez organ podatkowy w terminie, o którym mowa w ust. 6, podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej.

14. Zwrot podatku dokonywany jest na rachunek bankowy wnioskodawcy lub rachunek wnioskodawcy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. W przypadku gdy zwrot podatku jest dokonywany na rachunek wnioskodawcy prowadzony poza terytorium kraju, zwracana kwota jest pomniejszana o koszty dokonania zwrotu.

15. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania wniosku o zwrot podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tym wniosku, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

16. Organem podatkowym właściwym w sprawach zwrotu podatku jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, 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, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

17. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących zwrotu podatku, może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w tych sprawach w sposób odmienny niż określony w ust. 16, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań, o których mowa w niniejszym rozdziale.

18. W zakresie nieuregulowanym w ust. 1-17 stosuje się odpowiednio przepisy art. 130, art. 131, art. 135, art. 140, art. 141, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 167, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 1, 3a, 5–16–20, 22 i 23 Ordynacji podatkowej.”;

36) dodaje się załącznik nr 6 do ustawy w brzmieniu określonym w załączniku nr 2 do niniejszej ustawy.

Art. 3. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.[4)]) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3:

a) pkt 10–12 otrzymują brzmienie:

„10) cenie transferowej – rozumie się przez to cenę transferową w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, 1540, 1552, 1629, 1669 i 1693) oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, 1162, 1291, 1629, 1669 i 1693);

11) podmiocie krajowym – rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

[4)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone Dz. U. z 2018 r. poz. 800, 650, 723, 771, 1000, poz. 1039, 1075, 1499, 1540, 1544, 1629 i 1693.

12) podmiocie zagranicznym − rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;”,

b) w pkt 15 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 16 i 17 w brzmieniu:

„16) korzyści podatkowej – rozumie się przez to:

a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,

b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,

c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,

d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;

17) środkach ograniczających umowne korzyści – rozumie się przez to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.”;

2) w art. 13 § 2:

a) pkt 2 i 3 otrzymują brzmienie:

„2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1 i 7;

3) organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transferowych;”,

b) pkt 7 otrzymuje brzmienie:

„7) organ pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 i 8.”,

c) w pkt 7 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 8 w brzmieniu:

„8) organ właściwy w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych.”;

3) w art. 14 § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. W ramach nadzoru, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w celu wykonywania ustawowych zadań, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych, a także informacje uzyskane poprzez system MDR, o którym mowa w art. 86g § 1.”;

4) w art. 14b:

a) § 2a otrzymuje brzmienie:

„§ 2a. Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego:

1) regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych;

2) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia prawa, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego, w tym:

a) zawarte w rozdziale 1 działu IIIA,

b) zawarte w art. 4a pkt 29, art. 12 ust. 13 i 14, art. 22c, art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b tiret ostatnie, art. 24a ust. 16–18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 24 ust. 19 i 20, art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b tiret ostatnie, art. 30f ust. 18-20a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,

c) środki ograniczające umowne korzyści.”,

b) § 5b otrzymuje brzmienie:

„§ 5b. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1, lub

2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub

3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62, 86, 650, 1499, 1629 i 1669).”,

c) po § 5c dodaje się § 5d i 5e w brzmieniu:

„§ 5d. Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5b, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców.

§ 5e. Na postanowienia wydane na podstawie § 5 i § 5b przysługuje zażalenie.”;

5) w art. 14c § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o treści art. 14na oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.”;

6) w art. 14e w § 1 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 14b § 5b i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.”;

7) w art. 14n:

a) w § 3 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) uchylenia interpretacji indywidualnej - na podstawie art. 14e § 1 pkt 3 lub § 1a pkt 3;”,

b) § 4 otrzymuje brzmienie:

„§ 4. W przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do:

1) objaśnień podatkowych – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m,

2) utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k i art. 14m.”;

8) w art. 14na:

a) dotychczasową treść oznacza się jako § 1,

b) w § 1 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.”,

c) dodaje się § 2 w brzmieniu:

„§ 2. Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1 pkt 1-3, jest skutkiem zastosowania się do wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub interpretacji ogólnej, lub

wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów zawartych w objaśnieniach podatkowych.”;

9) użyte w tytule działu IIa, w art. 20a w § 1, w art. 20f w § 1 i 2, w art. 20g w § 1, w art. 20h w § 1 i 2, w art. 20k w § 1, w art. 20l w § 1 i w art. 281 w § 3, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „cena transakcyjna” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku wyrazami „cena transferowa”;

10) w art. 30 po § 5 dodaje się § 5a w brzmieniu:

„§ 5a. Odpowiedzialność płatnika nie może być wyłączona lub ograniczona na podstawie § 5, jeżeli:

1) płatnik i podatnik byli podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;

2) płatnik lub podatnik był podmiotem kontrolowanym lub kontrolującym w odniesieniu do kontroli uregulowanej w art. 30f ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 24a ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;

3) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestru lub lokalizacją w kraju lub terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych;

4) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestru lub lokalizacją w kraju lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej - stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych;

5) płatnik lub podatnik był zarządzany lub kontrolowany, bezpośrednio lub pośrednio, lub był w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel, fundator lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu lub tytułu o charakterze powierniczym, lub

6) niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie

udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu o zbliżonych uprawnieniach, który posiada co najmniej 10% udziałów w kapitale lub co najmniej 10% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządczych, lub co najmniej 10% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.”;

11) w art. 33 po § 4 dodaje się § 4a i § 4b w brzmieniu:

„§ 4a. Przepisy § 1-4 stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści. Zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, o których mowa w zdaniu pierwszym, dokonać można również przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3.

§ 4b Dokonanie zabezpieczenia w przypadku, o którym mowa w § 4a, nie narusza art. 13 § 2 pkt 7.”;

12) w art. 52 §1:

a) pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) nadpłata lub zwrot podatku wykazane nienależnie lub w wysokości większej od należnej, wykazane w deklaracji lub wniosku o zwrot podatku lub różnicy podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;”,

b) w pkt 2 lit. b otrzymuje brzmienie:

b) stwierdzone na wniosek w trybie art. 75 § 4 bądź w trybie przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,”;

13) w art. 54 § 1 po pkt 7a dodaje się pkt 7b w brzmieniu:

„7b) za okres od dnia złożenia wniosku o wydanie decyzji określonej w art. 119zfa § 1 do dnia cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2, od zaległości związanych z osiągnięciem korzyści podatkowej;”;

14) w dziale III po rozdziale 6 dodaje się rozdział 6a w brzmieniu:

„Rozdział 6a

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Art. 58a. § 1. Wydając decyzję z zastosowaniem:

1) art. 119a § 1 lub 7,
2) środków ograniczających umowne korzyści,
3) art. 24 ust. 19 i 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
4) przepisów oddziału 2 rozdziału 4b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub oddziału 2 rozdziału 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
5) art. 30 § 1, gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 lub 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika

– organ podatkowy ustala jednocześnie dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisów niniejszego rozdziału.

§ 2. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego w sprawach innych niż określone w § 1.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1-3, organ podatkowy może odstąpić od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że w momencie dokonywania czynności, których dotyczy decyzja, podatnik pozostawał, w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej przez niego w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (dobra wiara).

§ 4. Na ocenę, że podatnik działał w dobrej wierze, może wskazywać w szczególności nieprowadzenie przez niego działalności gospodarczej lub prowadzenie jej w niewielkiej skali, w skutek czego nie można było rozsądnie oczekiwać, że w odniesieniu do czynności, których dotyczy decyzja, o której mowa w § 1, będzie on korzystał z profesjonalnych porad dotyczących jej skutków podatkowych.

Art. 58b. § 1. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1 pkt 1-4, gdy decyzja dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, z wyjątkiem zryczałtowanych form opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy składników wynikających z tej decyzji.

§ 2. Jeżeli jednak wydawana jest decyzja z zastosowaniem przepisów określonych w art. 58a § 1 pkt 1 w zakresie podatków innych niż wymienione w § 1, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej.

§ 3. W sytuacji określonej w art. 58a § 1 pkt 5 dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku.

§ 4. Przez składniki, o których mowa w § 1, rozumie się kwoty nienależnego:

1) zawyżenia straty podatkowej,
2) powstania straty podatkowej,
3) zaniżenia dochodu do opodatkowania, lub
4) niepowstania dochodu do opodatkowania,

- w zakresie wynikającym z zastosowania przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1 pkt 1-4.

§ 5. W sytuacjach określonych w § 1 i 2, organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przyjmując, że przepisy lub środki określone w art. 58a § 1 mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie.

Art. 58c. § 1. Stawki wskazane w art. 58b ulegają podwojeniu, jeżeli:

1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1–3 – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków;
3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach oddziału 3 rozdziału 4b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub oddziału 3 rozdziału 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – w zakresie tej części

podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.

§ 2. W przypadku gdy łącznie zaistnieją przesłanki wymienione w § 1 pkt 1 i 3 stawka, o której mowa w art. 58b § 1, ulega potrojeniu.

§ 3. Przepisu § 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli strona uzupełni niekompletną dokumentację podatkową w pełnym zakresie w terminie wskazanym przez organ podatkowy, nie dłuższym niż 14 dni.

Art. 58d. Stawki wskazane w art. 58b i art. 58c ulegają obniżeniu o połowę w przypadku wydania decyzji na podstawie art. 119a § 7 – w zakresie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która związana jest z cofnięciem skutków unikania opodatkowania określonym w art. 81b § 1a.

Art. 58e. Dodatkowe zobowiązanie uregulowane w niniejszym rozdziale nie będzie stosowane względem osoby fizycznej, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.”;

15) w art. 68 po § 3 dodaje się § 3a w brzmieniu:

„§ 3a. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ustalone na podstawie przepisów rozdziału 6a niniejszego działu, nie powstaje, jeżeli decyzja określona w art. 58a § 1 została doręczona po upływie:

1) terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego — w przypadku określenia wysokości zobowiązania podatkowego, straty podatkowej, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku, lub orzeczenia o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lub zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy, albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
2) terminu określonego w art. 68 § 1 i 2, do którego ustawa dopuszcza powstanie zobowiązania podatkowego – w przypadku ustalenia zobowiązania podatkowego albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
3) terminów wskazanych w art. 118 § 1 – w przypadku orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;

4) 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego – w przypadku rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, lub umorzenia postępowania w tych sprawach.”;

16) w art. 70:

a) w § 6 w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu:

„6) wystąpienia przez stronę o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści.”,

b) w § 7 w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu:

„6) doręczenia stronie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania wydanej na jej wniosek co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, lub po dniu upływu terminu na wydanie tej opinii.”;

17) po art. 70d dodaje się art. 70e w brzmieniu:

„Art. 70e. § 1. Bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1, 3 i 3a oraz w art. 70 § 1, ulega zawieszeniu, w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

§ 2. Zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1, następuje z dniem złożenia wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania i trwa do dnia następującego po dniu wydania ostatecznej decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub innego aktu kończącego postępowanie w tej sprawie, a w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzję lub akt, do dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.”;

18) w art. 71 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Przepisy art. 70, art. 70a, art. 70c i art. 70e stosuje się odpowiednio do:”;

19) w art. 81b:

a) § 1a otrzymuje brzmienie:

„§ 1a. Prawo do skorygowania deklaracji oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania przysługuje podatnikowi lub płatnikowi jednokrotnie, z zastrzeżeniem art. 200 § 4, w toku postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 119g, przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, w terminie 14 dni od

dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu, o którym mowa w art. 200 § 3, na zasadach określonych w tym zawiadomieniu. Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.”,

b) po § 1a dodaje się § 1b-1f w brzmieniu:

„§ 1b. Korekta złożona w przypadku, o którym mowa w § 1a, nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli tylko częściowo uwzględnia ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu, o którym mowa w art. 200 § 3, lub nie uwzględnia tej oceny w ogóle.

§ 1c. Uprawnienie, o którym mowa w § 1a, nie przysługuje, jeżeli:

1) postępowanie podatkowe prowadzone jest w wyniku uchylenia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji;

2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję wydaną z zastosowaniem przepisu art. 119a § 1 lub 7 albo środków ograniczających umowne korzyści.

§ 1d. Organ podatkowy informuje w ciągu 3 dni roboczych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o złożeniu zgodnie z § 1a korygującej deklaracji.

§ 1e. W przypadku cofnięcia skutków unikania opodatkowania na podstawie § 1a, przepisy art. 119j § 1-5 stosuje się odpowiednio.

§ 1f. Korektę, o której mowa w § 1a, składa się wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty.”;

20) w art. 82 uchyla się § 1a;

21) w art. 82a w § 1 w pkt 2 wyrazy „5%” zastępuje się wyrazami „25%”;

22) w dziale III po rozdziale 11 dodaje się rozdział 11a w brzmieniu:

„Rozdział 11a

Informacje o schematach podatkowych

Art. 86a. § 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

1) korzystającym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której

wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała jakiejkolwiek czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia;

2) korzyści podatkowej – rozumie się przez to korzyść podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 16 lub:
   a) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,
   b) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych;
3) instytucji finansowej – oznacza to instytucję finansową w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub instytucję finansową w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. g umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszących Uzgodnień Końcowych, podpisanych w Warszawie dnia 7 października 2014 r. (Dz.U. z 2015 poz. 1647 oraz z 2017 r. poz. 158);
4) NSP – rozumie się przez to numer schematu podatkowego;
5) ogólnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:
   a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,
   b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,
   c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano,
   d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę, które

nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,

e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystywania strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat,

f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów), lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,

g) czynności prowadzą do okrężnego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych, lub działania, które wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy,

h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi i w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:

   – nie nakłada się podatku od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5% ,

   – płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,

i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,

j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. b i c,

k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane niniejszym rozdziałem, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane;

6) podmiocie powiązanym – rozumie się przez to podmiot powiązany z innym podmiotem poprzez co najmniej jeden ze sposobów określonych poniżej:
   a) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w zarządzaniu innym podmiotem i wywiera znaczący wpływ na podmiot zarządzany,
   b) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad innym podmiotem poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25% praw głosu,
   c) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada bezpośrednio lub pośrednio udział w kapitale innego podmiotu w wysokości ponad 25% kapitału; wysokość udziału pośredniego ustala się, mnożąc wysokość udziału na kolejnych poziomach; uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50% praw głosu posiada 100% tych praw,
   d) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest uprawniona do co najmniej 25% zysków innego podmiotu;
7) promotorze – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia;
8) rachunku finansowym – oznacza to rachunek finansowy w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub rachunek finansowy w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. s umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszących Uzgodnień Końcowych, podpisanych w Warszawie dnia 7 października 2014 r.;
9) schemacie podatkowym – rozumie się przez to uzgodnienie, które:
   a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,

b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub

c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą;

10) schemacie podatkowym standaryzowanym – rozumie się przez to schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu;

11) schemacie podatkowym transgranicznym – rozumie się przez to uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz:

a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w pkt 5 lit. a–h, lub

b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą;

12) szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz:

– odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,

– odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, określonych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych,

b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,

c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,

d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%,

e) może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub

porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie. Dotyczy to w szczególności uzgodnień, w których:

– wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie spełniają definicji rachunku finansowego, lecz posiadają cechy rachunku finansowego,
– dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych tych państw, z którymi brak jest podstawy do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku,
– dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych,
– dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucję finansową, rachunek finansowy lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
– wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
– wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy lub posiadającymi nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych,

f) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz

jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:

– które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
– które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych,
– jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2018 poz. 723, 1075 i 1499),

g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych,

h) dochodzi do przeniesienia praw trudnych do wyceny wartości niematerialnych,

i) pomiędzy podmiotami powiązanymi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia;

13) innej szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u któregokolwiek z korzystających jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza łącznie u korzystających, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych,

b) płatnik lub płatnicy podatku dochodowego byliby zobowiązani do pobrania podatku przekraczającego łącznie, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,

c) dochody (przychody), podatników o których mowa w art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających, kwotę 25 000 000 złotych,

d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od przynajmniej jednego z korzystających nieposiadających siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznym lub art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających, kwotę 5 000 000 złotych;

14) trudnych do wyceny wartościach niematerialnych – rozumie się przez to wartości niematerialne, w tym wartości prawne a także prawa do tych wartości, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązanymi nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej oraz prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości, lub

założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim poziomem niepewności;

15) udostępnianiu – rozumie się przez to:
   a) oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub
   b) przekazywanie korzystającemu, w jakiejkolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń;
16) uzgodnieniu – rozumie się przez to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego;
17) wdrażaniu – rozumie się przez to dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:
   a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,
   b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,
   c) dokonywanie innych czynności będących elementem uzgodnienia, lub
   d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a-c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy;
18) wspomagającym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową a także ich pracownika, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy,

wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

§ 2. Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej takiej jak rozsądnie oczekiwana lub wynikająca w związku z wykonaniem uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.

§ 3. Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz uzgodnienie spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa;
2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa;
3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu;
4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiada zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa;
5) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego.

§ 4. Kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro lub jeżeli jest

podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z takim podmiotem. W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, zaś wartość aktywów zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych.

§ 5. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego.

§ 6. W przypadku gdy korzystającym jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.

§ 7. Przy ustalaniu podmiotu powiązanego uznaje się, że:

1) jeżeli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z § 1 pkt 6, więcej niż jeden podmiot, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;
2) jeżeli te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z § 1 pkt 6, więcej niż jednego podmiotu, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;
4) podmiot, który działa wspólnie z drugim podmiotem w odniesieniu do praw głosu lub udziału w kapitale trzeciego podmiotu, jest podmiotem dysponującym prawami głosu w tym trzecim podmiocie lub udziałem w kapitale tego trzeciego podmiotu, które należą do drugiego podmiotu;
5) osoba fizyczna, jej małżonek oraz wstępni lub zstępni w linii prostej stanowią jedną osobę.

§ 8. Wyrażone w euro kwoty, o których mowa w § 4, przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny.

Art. 86b. § 1. Promotor przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następnego po

udostępnieniu schematu podatkowego, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego - w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

§ 2. Promotor informuje pisemnie korzystającego o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu.

§ 3. W przypadku, gdy w terminie, o którym mowa w § 1, schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, promotor informuje o tym pisemnie korzystającego oraz przekazuje mu dane, o których mowa w art. 86f, dotyczące schematu podatkowego.

§ 4. W przypadku gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy przez korzystającego w tym zakresie, promotor niezwłocznie:

1) informuje pisemnie korzystającego w terminie, o którym mowa § 1, o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz;
2) przekazuje korzystającemu dane, o których mowa w art. 86f § 1, dotyczące schematu podatkowego.

§ 5. W sytuacji, o której mowa w § 4, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor wskazany w tym przepisie, równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 6. Promotor, w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, zawiadamia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, wskazując datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował na podstawie § 4 lub § 5.

§ 7. Nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej:

1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania;
2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym;
3) przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji, o której mowa w § 6.

§ 8. Jeżeli promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

1) państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
3) państwo, w którym jest zarejestrowany, lub którego przepisom prawa podlega;
4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

Art. 86c. § 1. Jeżeli korzystający nie został poinformowany zgodnie z art. 86b § 2 lub 3, korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następującego po udostępnieniu mu schematu podatkowego lub przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia przez tego korzystającego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez tego korzystającego, w zależności, od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

§ 2. Korzystający, który został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, również w sytuacji, w której uzgodnienie, w ocenie korzystającego, nie stanowi schematu podatkowego, w terminie, o którym mowa w § 1. Przekazując informację o schemacie

podatkowym, korzystający weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz modyfikuje je dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym w tej informacji. Informacja o schemacie podatkowym przekazana przez korzystającego zawiera również dane otrzymane od promotora zgodnie z art. 86b § 4.

§ 3. Jeżeli korzystający jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

1) państwo, w którym posiada miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd,
2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu korzysta ze schematu podatkowego,
3) państwo, w którym uzyskuje dochody lub osiąga zyski, mimo, że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim,
4) państwo, w którym prowadzi działalność, mimo że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim.

§ 4. Jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek ten podlega wykonaniu przez korzystającego, który widnieje wyżej na poniższej liście:

1) korzystający, który uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny z promotorem lub wspomagającym,
2) korzystający, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego.

– przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez tego korzystającego, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 86d. § 1. Promotor lub korzystający zlecający wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego, informują go pisemnie o NSP tego schematu podatkowego, załączając

potwierdzenie nadania NSP, najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie tych czynności. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Jeżeli wspomagający:

1) nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1 lub nie przekazał mu informacji, o której mowa w art. 86b § 3, oraz
2) przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy

– jest on obowiązany niezwłocznie, nie później niż w terminie 5 dni roboczych od dnia, o którym mowa w pkt 2, wystąpić z odrębnym pismem do promotora lub korzystającego zlecających wykonanie czynności o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. W tym samym terminie wspomagający zobowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym, wskazując dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Wspomagający może wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia do dnia otrzymania tego oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 86b § 3.

§ 3. Jeżeli wspomagający nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1, jest on obowiązany przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, jeżeli dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności. Przepis art. 86b § 1 stosuje się odpowiednio, przy czym wspomagający jest również zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

§ 4. W przypadku gdy przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy przez korzystającego w tym zakresie, jest on obowiązany niezwłocznie poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, dla którego należy przekazać informację o schemacie podatkowym Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie w terminie, o którym mowa w § 3, wspomagający zobowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym, w której wskazuje dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Przepis art. 86b § 7 stosuje się odpowiednio.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w § 2, wspomagający, który wstrzymał się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia, nie ponosi odpowiedzialności cywilnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności. W sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym wspomagający nie ponosi również odpowiedzialności dyscyplinarnej związanej ze wstrzymaniem się wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia.

§ 6. Jeżeli wspomagający jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

1) państwo, w którym posiada miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd,
2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego,
3) państwo, w którym jest zarejestrowany, lub którego przepisom prawa podlega,
4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa

reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

Art. 86e. § 1. W przypadku gdy więcej niż jeden podmiot jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych, którzy zostali wskazani w informacji o schemacie podatkowym i pisemnie poinformowani o NSP tego schematu podatkowego, z załączeniem potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w art. 86b § 8, art. 86c § 3 oraz art. 86d § 6, gdy promotor, korzystający lub wspomagający udowodni, że schemat podatkowy transgraniczny został poprawnie przekazany właściwym organom w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, jest on zwolniony z obowiązku przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o tym schemacie podatkowym. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym nie zwalnia trwające postępowanie w przedmiocie wydania decyzji w sprawie porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych lub wydanie takiej decyzji.

Art. 86f. § 1. Informacja o schemacie podatkowym zawiera:

1) dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy NIP, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego oraz, w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym;
2) podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat

podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację;

3) wskazanie czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego;

4) streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia jeśli posiada, opis działalności gospodarczej do której ma zastosowanie schemat podatkowy bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego;

5) wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi;

6) wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji schemat podatkowy ma służyć;

7) przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym;

8) szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeśli występują i są znane lub możliwe do oszacowania przekazującemu informację;

9) wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz z datami ich dokonania;

10) wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia;

11) wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1, dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub których może dotyczyć schemat podatkowy oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;

12) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli występują;

13) adres elektroniczny, na który ma zostać doręczone potwierdzenie nadania NSP, o którym mowa w art. 86g § 2; wskazanie adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na doręczanie potwierdzenia nadania NSP wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Jeśli promotor lub wspomagający jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania przekazywana przez niego informacja o schemacie podatkowym, który spełnia definicję schematu podatkowego standaryzowanego, nie zawiera danych identyfikujących korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, oraz informacji, o których mowa w § 1 pkt 11 i 12.

§ 3. Jeśli promotor lub wspomagający nie jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania przez korzystającego, łącznie z informacją o schemacie podatkowym, o której mowa w § 2, przekazuje dane identyfikujące korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy i który jest lub był pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy, oraz informacje, o których mowa w § 1 pkt 11 i 12.

§ 4. W terminie do 30 dni po zakończeniu kwartału promotor lub wspomagający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację, zawierającą dane identyfikujące korzystającego, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, wskazując jego numer. W sytuacji, w której przekazanie danych, o których mowa w zdaniu pierwszym, naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystającego, który nie zwolnił promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie.

Art. 86g. § 1. Informacja o schemacie podatkowym przekazywana jest drogą elektroniczną do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej nadaje NSP i potwierdza jego nadanie, które zawiera NSP oraz dane zawarte w informacji o schemacie podatkowym przekazanej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. Potwierdzenie nadania NSP jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia wpływu poprawnej informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej doręcza potwierdzenie nadania NSP drogą elektroniczną na adres wskazany przez przekazującego w informacji o schemacie podatkowym.

§ 5. Za pomocą internetowego narzędzia dostępnego na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zainteresowany może potwierdzić, poprawność lub ważność NSP. Potwierdzenie zawiera informację tylko o poprawności lub ważności NSP.

Art. 86h. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do przekazującego informacje na podstawie niniejszego rozdziału o ich uzupełnienie lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści.

§ 2. Nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informacje przekazywane na podstawie niniejszego rozdziału.

Art. 86i. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej unieważnia z urzędu, w drodze postanowienia, NSP nadany schematowi podatkowemu, w przypadku:

1) wielokrotnego nadania NSP temu samemu schematowi podatkowemu;
2) nadania NSP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych.

§ 3. W postanowieniu, o którym mowa w § 2 pkt 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje właściwy NSP dla danego schematu podatkowego.

§ 4. Nie można posługiwać się unieważnionym NSP, a unieważniony NSP nie może zostać ponownie nadany.

§ 5. Na postanowienie, o którym mowa w § 1 i 2 służy zażalenie.

§ 6. W sytuacji braku możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podmiotu, który przekazał informację o schemacie podatkowym, Szef Krajowej Administracji Skarbowej pozostawia informację o schemacie podatkowym bez rozpatrzenia.

Art. 86j. § 1. Korzystający, który dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazuje do Szefa Krajowej Administracji

Skarbowej informację, według ustalonego wzoru, o zastosowaniu schematu podatkowego, zawierającą:

1) NSP tego schematu podatkowego;
2) wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego – jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.

§ 2. W przypadku gdy schemat podatkowy, o którym mowa w § 1, nie posiada NSP, informacja, o której mowa w § 1 zawiera również dane, o których mowa w art. 86f.

§ 3. Jeżeli korzystający posiada dane, o których mowa art. 86f, dotyczące schematu podatkowego, które odbiegają od danych zawartych w otrzymanym przez niego potwierdzeniu nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 86f § 4, w informacji, o której mowa w § 1, korzystający modyfikuje te dane dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym.

§ 4. Przekazywana informacja, o której mowa w § 1, w tym zawierająca dane wskazane w § 2 lub 3, podpisywana jest przez podatnika będącego osobą fizyczną. W przypadku podatników będących osobami prawnymi, informacja, o której mowa w § 1, podpisywana jest przez wszystkich członków organu zarządzającego podatnika. Dowód złożenia podpisów przez te osoby przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami niniejszej ustawy do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez jedną z osób, które podpisały te dokumenty.

§ 5. W przypadku podatników będących jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, informacja, o której mowa w § 1 zawiera oświadczenie, zgodnie z którym wszyscy uprawnieni do reprezentacji, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi także wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną, poświadczą prawdziwość danych zawartych w tej informacji. W zakresie przekazania tych dokumentów do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej § 4 zdanie drugie i trzecie stosuje się odpowiednio.

§ 6. W przypadku korzystającego wchodzącego w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, informację, o której mowa w § 1, korzystający przekazuje w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego podatkowej grupy kapitałowej.

§ 7. Informacja, o której mowa w § 1 składana jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawiera klauzulę o następującej treści:

„Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia". Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

Art. 86k. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wydać i opublikować na właściwej stronie podmiotowej BIP ogólne wyjaśnienia dotyczące możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych.

§ 2. W celu wydania wyjaśnień, o których mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwrócić się o opinię do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, a także do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawiając założenia takich wyjaśnień lub ich projekt.

§ 3. Publikując wyjaśnienia, o których mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych może wskazać NSP schematów podatkowych, których te wyjaśnienia dotyczą. Niewskazanie NSP schematu podatkowego nie wyklucza możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do takiego schematu podatkowego.

Art. 86l. § 1. Osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej będące promotorami, zatrudniający promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8 000 000 zł, wprowadzają i stosują wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, zwaną dalej „wewnętrzną procedurą”.

§ 2. Wewnętrzna procedura określa – z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności – stosowane zasady postępowania i obejmuje w szczególności:

1) określenie czynności lub działań podejmowanych w celu, o którym mowa w § 1;
2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych;
3) określenie zasad przechowywania dokumentów oraz informacji;

4) określenie zasad wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych;
5) określenie zasad upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów niniejszego rozdziału;
6) określenie zasad zgłaszania przez pracowników rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów niniejszego rozdziału;
7) określenie zasad kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów niniejszego rozdziału oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.

§ 3. Wewnętrzna procedura podlega akceptacji przez członków kadry kierowniczej wyższego szczebla danego podmiotu, w tym członków zarządu lub dyrektorów posiadających wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzestrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi.

§ 4. Stosowanie wewnętrznej procedury obowiązuje również w kolejnych trzech latach po roku obrotowym, w którym wysokość przychodów lub kosztów nie przekroczyła wysokości kwoty, o której mowa w § 1.

Art. 86m. § 1. Podmioty, o których mowa w art. 86l § 1, w przypadku niedopełnienia obowiązków, o których mowa w art. 86l, podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 2 000 000 zł.

§ 2. W przypadku stwierdzenia prawomocnym wyrokiem sądu popełnienia czynu wymienionego w art. 80f ustawy Kodeks karny skarbowy przez promotora będącego osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie, od podmiotu, o którym mowa w art. 86l § 1, który nie dopełnił obowiązków, o których mowa w art. 86l, kara pieniężna, o której mowa w § 1, może zostać nałożona w wysokości nie większej niż 10 000 000 zł.

§ 3. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego..

Art. 86n. § 1. Informacje, o których mowa w art. 86b § 1 i 6, art. 86c § 1 i 2, art. 86d § 2, 3 i 4, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1, są przesyłane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2.

§ 2. Struktura logiczna postaci elektronicznej informacji, o których mowa w art. 86b § 1 i 6, art. 86c, art. 86d § 2, 3 i 4, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1, jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania informacji, o których mowa w art. 86b § 1 i 6, art. 86c § 1 i 2, art. 86d § 2, 3 i 4, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, mając na uwadze usprawnienie wypełniania, przekazywania i przetwarzania tych informacji, oraz uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych w nich zawartych, ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Art. 86o. W zakresie nieuregulowanym w art. 86g–86i i art. 86m stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 14, 16 i 23 oraz działu VIIIA.”;

23) w art. 119a:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).”,

b) § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.”,

c) dodaje się § 6 i 7 w brzmieniu:

„§ 6. Jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania czynności, o której mowa w § 1, w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia

przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania. Przepisów § 2–5 nie stosuje się.

§ 7. Jeżeli dokonane przez stronę cofnięcie skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 81b § 1a, w całości uwzględnia ocenę prawną organu podatkowego związaną z unikaniem opodatkowania zawartą w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3, organ podatkowy zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58d.”;

24) w art. 119b:

a) w § 1:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Decyzji wydawanej z zastosowaniem art. 119a nie wydaje się:”,

– uchyla się pkt 1 i 3,

– w pkt 4 średnik zastępuje się kropką i uchyla się pkt 5,

b) uchyla się § 2;

25) w art. 119c:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.”,

b) w § 2:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie:”,

– pkt 5 otrzymuje brzmienie:

„5) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub”,

– dodaje się pkt 6–8 w brzmieniu:

„6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub

7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub

8) angażowania podmiotu który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;”;

26) art. 119d otrzymuje brzmienie:

„Art. 119d. Osiągnięcie korzyści podatkowej uznaje się za główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności, jeżeli uwzględniając pozostałe cele ekonomiczne czynności, wskazane przez stronę, należy uznać, że cel ten nie był mało istotny.”;

27) uchyla się art. 119e;

28) w art. 119f uchyla się § 2;

29) w art. 119g:

a) w § 1:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach:”,

– pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„4) odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, oraz odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika,”,

b) § 2-6 otrzymują brzmienie:

„§ 2. W przypadku podatków, do których ustalania lub określania uprawnieni są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej na wniosek właściwego organu podatkowego może wyłącznie przejąć postępowanie podatkowe.

§ 3. Przejmując kontrolę podatkową lub celno-skarbową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe. Do zawieszonej kontroli podatkowej lub celno-skarbowej przepisy art. 201 § 3 i art. 206 stosuje się odpowiednio.

§ 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.

§ 5. Czynności dokonane przez organ podatkowy przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej pozostają w mocy.

§ 6. Postanowienie o przejęciu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie lub kontrolę.”,

c) dodaje się § 7 i 8 w brzmieniu:

„§ 7. W przypadku gdy będąca stroną postępowania podatkowego spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w jego trakcie, postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 115 § 4.

§ 8. Jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, art. 119a § 7 oraz przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.”;

30) po art. 119g dodaje się art. 119ga–119gd w brzmieniu:

„Art. 119ga. § 1. Wniosek określony w art. 119g § 1 i 2 zawiera w szczególności oznaczenie strony lub kontrolowanego, zakres prowadzonego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, opis ustaleń faktycznych, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach oraz uzasadnienie odnośnie do możliwości zastosowania art. 119a w sprawie wraz ze wskazaniem korzyści podatkowej oraz sposobu jej wyliczenia.

§ 2. Przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zlecić organowi podatkowemu przeprowadzenie dodatkowych czynności.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli z załączonych do wniosku akt postępowania, w tym zgromadzonych dowodów, wynika, że w sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.

§ 4. W przypadku niespełnienia przesłanek określonych w § 1 lub 3, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwraca akta sprawy właściwemu organowi podatkowemu.

Art. 119gb. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, zaś postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

§ 2. W przypadku określonym w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może umorzyć wszczęte na podstawie art. 119g § 3 postępowanie podatkowe, a przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przekazać organowi podatkowemu.

§ 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie, które doręcza się stronie oraz organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

Art. 119gc. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wystąpić do właściwego organu podatkowego, o którym mowa w art. 119g § 2, o zajęcie stanowiska w sprawie w wyznaczonym terminie, nie dłuższym niż 2 miesiące od dnia doręczenia wystąpienia. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może w tym celu udostępnić organowi podatkowemu do wglądu akta postępowania podatkowego.

Art. 119gd. § 1. Organem podatkowym właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3, jest organ podatkowy określony w art. 13 § 1 pkt 1.

§ 2. Wydanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem

lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3, następuje po zasięgnięciu opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Przepisu art. 209 § 2 i 5 nie stosuje się.”;

31) w art. 119h dodaje się § 4 w brzmieniu:

„§ 4. Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli decyzja organu podatkowego pierwszej instancji została wydana z zastosowaniem art. 119a § 7.”;

32) w art. 119i:

a) § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej albo strony do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także odpowiednio do strony albo przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.”,

b) § 8 i 9 otrzymują brzmienie:

„§ 8. Po wydaniu opinii lub po bezskutecznym upływie terminu wskazanego w § 5 Rada zwraca akta sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Otrzymane przez Radę od strony informacje, wyjaśnienia oraz dokumenty włącza się do akt sprawy.

§ 9. Organ podatkowy pomija opinię Rady wydaną z uchybieniem terminu określonego w § 5.”,

c) uchyla się § 10;

33) art. 119j otrzymuje brzmienie:

„Art. 119j. § 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 119a § 6, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – sąd administracyjny prawomocnie – w myśl odrębnych przepisów – oddalił skargę na tę decyzję, oraz decyzja ta została wykonana w całości.

§ 2. W terminie miesiąca od dnia spełnienia przesłanek wskazanych w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w drodze postanowienia zawiadamia podmiot, o którym mowa w tym przepisie, o możliwości złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Postanowienie zawiera opis skutków podatkowych dotyczących tego podmiotu oraz pouczenie o terminie złożenia korekty deklaracji, lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Do postanowienia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, przepisu art. 293 nie stosuje się.”

§ 3. Korektę deklaracji oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku związane z realizacją uprawnień, o których mowa w § 1, należy złożyć w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 2.

§ 4. Termin określony w § 3 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na czas, w którym złożenie korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku z uwagi na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe nie jest skutecznie możliwe.

§ 5. W sytuacji określonej w § 4, na żądanie podmiotu będącego stroną postępowania podatkowego, organ podatkowy uwzględnia uprawnienia wynikające z § 1.”;

34) w art. 119k:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, Szef Krajowej Administracji Skarbowej umarza postępowanie lub przekazuje w drodze postanowienia sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.”,

b) po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu:

„§ 1a. W razie stwierdzenia w postępowaniu odwoławczym, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, organ odwoławczy uchyla w całości decyzję organu pierwszej instancji i umarza postępowanie lub przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.”;

c) § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Wydanie decyzji ostatecznej z zastosowaniem art. 119a stanowi w przejętym zakresie zakończenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.”,

d) uchyla się § 3,

e) § 4 otrzymuje brzmienie:

„§ 4. Postanowienie i decyzję, o których mowa w § 1 i 1a, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.”;

35) art. 119l otrzymuje brzmienie:

„Art. 119l. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV niniejszej ustawy oraz przepisy art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.[5)]).”;

36) art. 119m otrzymuje brzmienie:

„Art. 119m. § 1. Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach.

§ 2. Zadaniem Rady jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego innych aktów normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.

§ 3. Na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych, o którym mowa w art. 86k § 2, Rada może również wydawać opinię dotyczącą przedstawionych założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k § 2.

§ 4. Rada może wydać opinię w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.”;

37) w art. 119o:

a) w § 2 w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu:

„6) jest nieskazitelnego charakteru.”,

b) § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanek określonych w § 2 pkt 1 i 6. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 3, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po zasięgnięciu pisemnej opinii podmiotu zatrudniającego tę osobę.”;

38) w art. 119p:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

---

5) Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 650, 723, 1000, 1039, 1499, 1544, 1577 i 1654.

„§ 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 119o § 2 pkt 2–6. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.”,

b) po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu:

„§ 1a. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie z uwagi na zaprzestanie spełniania przez członka przesłanki, o której mowa w art. 119o § 2 pkt 6, jest skuteczne, jeżeli w terminie 30 dni od dnia doręczenia Radzie informacji, popartej szczegółowym uzasadnieniem w tym zakresie, Rada nie wyrazi sprzeciwu. Uchwała w przedmiocie wyrażenia sprzeciwu może zostać podjęta w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady. Członek Rady, którego głosowanie dotyczy, nie posiada prawa głosu oraz nie jest zaliczany do składu Rady w tym głosowaniu.”;

39) w art. 119s:

a) w § 1 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie;”,

b) § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.”,

c) § 5 otrzymuje brzmienie:

„§ 5. Sekretarz Rady jest powoływany i odwoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Sekretarzem Rady może być wyłącznie pracownik urzędu obsługującego tego ministra.”;

40) w art. 119w § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Zainteresowani, którzy powiązani są tą samą czynnością, mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.”;

41) w art. 119x:

a) w § 1:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności oraz zastosowania do tej czynności art. 119a § 1, w tym w szczególności:”,

– pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;”,

– po pkt 3 dodaje się pkt 3a w brzmieniu:

„3a) NSP w rozumieniu przepisów rozdziału 11a działu III odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienie, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu celem nadania NSP;”,

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

„6a) wskazanie innych niż w pkt 6 korzyści podatkowych, niepodlegających ocenie określonej w art. 119za pkt 2, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności;

6b) wskazanie innych czynności planowanych, rozpoczętych lub dokonanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowych, o których mowa w pkt 6 i 6a;”;

b) § 4 otrzymuje brzmienie: :

„§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej do usunięcia braków, o których mowa w § 3, w terminie 14 dni od dnia jego otrzymania.”;

42) w art. 119y § 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania art. 119a § 1.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się

okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1.”;

43) w art. 119za pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) ocenę, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a;”;

44) w art. 119zb dodaje się § 3 w brzmieniu:

„§ 3. W przypadkach uzasadnionych złożonością sprawy, w szczególności w razie zasięgnięcia opinii biegłego, termin, o którym mowa w § 1, może być przedłużany, nie dłużej jednak niż o 9 miesięcy łącznie.”;

45) w art. 119zc § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata od wspólnego wniosku zainteresowanych ulega zwiększeniu o 5 000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego.”;

46) w art.119zd uchyla się § 2;

47) po art. 119zd dodaje się art. 119zda w brzmieniu:

„Art. 119zda. Na podstawie treści opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej sporządza się informację, którą niezwłocznie zamieszcza się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Informacja zawiera w szczególności zwięzły opis poddanej pod opinię czynności oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacja nie może zawierać danych identyfikujących lub mogących zidentyfikować wnioskodawcę lub inne podmioty wskazane w treści aktu.”;

48) art. 119ze otrzymuje brzmienie:

„Art. 119ze. Jeżeli postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie:

1) wycofania wniosku o jej wydanie;

2) wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii;

– przepisy art. 208 oraz art. 210–212 stosuje się odpowiednio.”;

49) po art. 119ze dodaje się art. 119zea w brzmieniu:

„Art. 119zea. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzory wniosków, o których mowa w art. 119x § 1

i w art. 119w § 2, które zawierają dane określone w tych przepisach oraz oświadczenie wskazane w art. 14b § 4 oraz umożliwiają wskazanie danych, o których mowa w art. 14r § 2 oraz w § 119w § 3, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zc, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.”;

50) art. 119zf otrzymuje brzmienie:

„Art. 119zf. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4 i 5, art. 14c § 4, art. 14d § 2 i 3, art. 14e § 1 pkt 2 i § 2–4, art. 14f § 3, art. 14i § 2 i 4-5, art. 14r § 2 i 3, art. 20g § 3, art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2 i 4, art. 170, art. 171, art. 187 § 3, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213–215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.”;

51) w dziale IIIA dodaje się rozdział 5 w brzmieniu:

„Rozdział 5

Cofnięcie skutków unikania opodatkowania

Art. 119zfa. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, zwany dalej w tym rozdziale „wnioskiem”, może wydać decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, zwaną dalej w tym rozdziale „decyzją”.

§ 2. Zainteresowani, którzy są powiązani tą samą czynnością, mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.

§ 3. Wniosek może dotyczyć uzyskanej korzyści podatkowej, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo korzyści podatkowej uzyskanej w zakończonym okresie rozliczeniowym.

§ 4. Wniosek może dotyczyć więcej niż jednej korzyści podatkowej, jeżeli korzyści podatkowe zostały uzyskane w danym okresie rozliczeniowym w analogiczny sposób.

§ 5. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do cofnięcia skutków unikania opodatkowania wynikających ze środków ograniczających umowne korzyści.

Art. 119zfb. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wszczęcia postępowania:

1) w zakresie tych korzyści podatkowych, które w dniu złożenia wniosku mogą być przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przedmiotem kontroli podatkowej, o której możliwości

wszczęcia podatnik został zawiadomiony na podstawie art. 282b § 1, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego;

2) jeżeli stanowisko zawarte we wniosku wskazuje na zasadność wydania decyzji na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2.

Art. 119zfc. § 1. Przed złożeniem wniosku zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących wydania decyzji, w szczególności celowości jej wydania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zakończenia postępowania.

§ 2. Dokumenty i informacje uzyskane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w ramach czynności określonych w § 1 nie mogą stanowić dowodu w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowaniu podatkowym, chyba że organ podatkowy uzyska te dokumenty i informacje w wyniku przeprowadzenia innych czynności.

Art. 119zfd. § 1. Wniosek zawiera informacje istotne z punktu widzenia przepisów art. 119a § 1-3 i 5–6, a w szczególności:

1) stan faktyczny składający się z:
   a) wyczerpującego opisu dokonanej czynności prowadzącej do unikania opodatkowania,
   b) wskazania podmiotów biorących udział w czynności określonej w lit. a wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
   c) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w lit. a, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1, wraz z przedstawieniem sposobu i metody wyliczenia tych skutków;
2) w zależności od okoliczności:
   a) wyczerpujący opis przyjętej czynności odpowiedniej w rozumieniu art. 119a § 3,
   b) oświadczenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania,

c) wskazanie przepisu ustawy podatkowej określonego w art. 119a § 6, który nie powinien mieć zastosowania;

3) uzasadnienie przyjęcia wybranej czynności odpowiedniej lub złożonego oświadczenia albo wskazania, o których mowa w pkt 2;

4) określenie skutków podatkowych, wraz z przedstawieniem sposobu i metody ich wyliczenia:

a) dokonania przyjętej czynności odpowiedniej,

b) stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana,

c) stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania.

§ 2. Do wniosku należy załączyć istotną dokumentację:

1) dotyczącą czynności określonej w § 1 pkt 1, w tym również opisującą zamiary i cele podmiotów w niej uczestniczących;

2) wskazującą na zasadność stanowiska określonego w § 1 pkt 2-3.

§ 3. Wniosek powinien zostać sporządzony i podpisany przez pełnomocnika szczególnego będącego doradcą podatkowym, adwokatem lub radcą prawnym.

§ 4. Wniosek o wydanie decyzji niespełniający wymogów określonych w § 1-3 lub przepisach wydanych na podstawie § 5, lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, który zawiera dane określone w tym przepisie oraz wskazane w art. 14b § 4 oraz art. 14r § 2, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zff, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 119zfe. § 1. Złożenie wniosku oraz wydanie decyzji nie stanowią przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

§ 2. W toku postępowania o wydanie decyzji domniemywa się, że wskazana we wniosku czynność, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. a:

1) została dokonana w sposób sztuczny;

2) co najmniej jednym z głównych celów jej dokonania było osiągnięcie korzyści podatkowej;

3) korzyść podatkowa, określona w pkt 2, jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Art. 119zff. § 1. Wniosek podlega opłacie w wysokości:

1) 0,2% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c – odnośnie do korzyści podatkowej lub jej części powodującej powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
2) 1% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c – w pozostałych przypadkach

– nie mniej jednak niż 1000 zł i nie więcej niż 15 000 zł.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do wniosku, o którym mowa w art.119zfa § 4, z tym że podstawę obliczenia opłaty stanowi łączna kwota korzyści podatkowych objętych wnioskiem.

§ 3. Jeżeli czynność prowadząca do unikania opodatkowania została uprzednio oceniona w ramach odmowy wydania opinii zabezpieczającej, opłata od wniosku o wydanie decyzji wynosi 75% różnicy opłaty obliczonej na podstawie § 1 i opłaty uiszczonej na podstawie art. 119zc § 1, nie mniej jednak niż 1000 zł.

§ 4. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:

1) wycofania wniosku – w połowie;
2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

§ 5. Opłatę należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania decyzji.

§ 6. W przypadku uznania, że uzyskana przez zainteresowanego korzyść podatkowa jest większa od tej, którą wskazano we wniosku o wydanie decyzji, Szef Krajowej Administracji Skarbowej ustala, w drodze postanowienia, wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej zgodnie z § 1 lub 3.

§ 7. Opłaty, o których mowa w § 1, 3 i 6, stanowią dochód budżetu państwa.

§ 8. Jeżeli w wydanej decyzji Szef Krajowej Administracji Skarbowej określił skutki podatkowe stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 119a § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, zwraca się 60% uiszczonej opłaty, jeżeli zainteresowany, który unikał opodatkowania:

1) cofnął zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania, oraz

2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.

Art. 119zfg. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do wnioskodawcy o wyjaśnienie jego stanowiska, wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe.

Art. 119zfh. § 1. W razie uznania w toku postępowania, że zainteresowany nieprawidłowo przedstawił elementy wniosku, o których mowa w art. 119zfd § 1 pkt 2–4, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w drodze postanowienia zawiadamia o tym zainteresowanego oraz poucza o treści § 2. Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne.

§ 2. Zainteresowany w terminie 14 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 1, może złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty lub złożyć wniosek o zasięgnięcie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej opinii Rady co do kwestii uwzględnionych w treści postanowienia i przedstawić jednocześnie własne stanowisko.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej występuje o opinię Rady, jeżeli przedstawione przez zainteresowanego dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty okazały się niewystarczające. Zasięgając opinii Rady, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przedstawia własne stanowisko w sprawie.

§ 4. Jeżeli w opinii Rady, żadne z przedstawionych jej stanowisk nie jest zasadne, Rada przedstawia własną opinię w zakresie ocenianych kwestii.

Art. 119zfi. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, odmawia określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli czynność określona w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. a nie skutkowała, wbrew stanowisku zainteresowanego, osiągnięciem korzyści podatkowej.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze decyzji, odmówić określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Art. 119zfj. § 1. Decyzja zawiera w szczególności:

1) wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem podmiotów w niej uczestniczących;

2) rozstrzygnięcie co do:

a) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w pkt 1, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1,

b) prawidłowości przyjęcia czynności odpowiedniej, uznania, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, albo wskazania określonego w art. 119a § 6 przepisu ustawy podatkowej, który nie powinien mieć zastosowania,

c) wskazanie skutków podatkowych jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej, stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, albo stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania;

3) określenie, w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania, przy uwzględnieniu elementów wymienionych w pkt 2 lit. b i c.

§ 2. W razie uznania stanowiska zainteresowanego za nieprawidłowe w zakresie opisanym w § 1 pkt 2 lit. a-c, organ podatkowy wskazuje w decyzji prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

§ 3. Jeżeli w decyzji nie określono skutków podatkowych stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 119a § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, decyzja może ponadto określać uprawnienia zainteresowanego podmiotu, o którym mowa w art. 119zfm.

Art. 119zfk. § 1. W terminie 14 dni od doręczenia decyzji zainteresowany może, uwzględniając jej treść, cofnąć skutki unikania opodatkowania poprzez złożenie korekty deklaracji, z zastrzeżeniem § 2.

§ 2. Jeżeli w wyniku dokonania czynności, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1, zaistniał taki stan rzeczy, w którym złożenie deklaracji lub korekty deklaracji byłoby niezgodne z odrębnymi przepisami, w szczególności w razie zmiany formy prawnej mającej wpływ na sposób opodatkowania, cofnięcie przez zainteresowanego skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 119a § 1, następuje poprzez złożenie, w terminie określonym w § 1, informacji zastępczej. Złożenie informacji zastępczej wywołuje skutki prawne odpowiadające złożeniu deklaracji.

§ 3. Złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej niezgodnej z treścią decyzji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

§ 4. Ponowne skorygowanie deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana na podstawie § 1 korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji zastępczej, wraz z objaśnieniami co do sposobu prawidłowego jej wypełnienia oraz terminu i miejsca jej składania, mając na uwadze umożliwienie prawidłowego rozliczenia podatku, a także kierując się potrzebą ułatwienia zainteresowanym poprawnego sporządzenia informacji zastępczej.

Art. 119zfl. § 1. Organ podatkowy uwzględnia, z zastrzeżeniem § 2, w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego decyzję wydaną na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji.

§ 2. Organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego pominie decyzję wydaną na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji, jeżeli zgromadzone dowody wskazują na nierzetelność opisu czynności prowadzącej do unikania opodatkowania.

Art. 119zfm. § 1. Zainteresowany niebędący podmiotem, który unikał opodatkowania, może w terminie 3 miesięcy od doręczenia decyzji skorygować deklarację, uwzględniając treść tej decyzji, a także na jej podstawie w tym terminie wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli zainteresowany, który unikał opodatkowania:

1) cofnął zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania, oraz
2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.

§ 2. Do zainteresowanego, o którym mowa w § 1, przepisy art. 119j § 4-5 stosuje się odpowiednio.

Art. 119zfn. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4, art. 14i § 2, art. 14r § 2 i 3, art. 20g § 3, art. 119gc, art. 119h § 3, art. 119i, art. 119m § 1, art. 119s § 2, art. 119u, działu IV, z wyłączeniem art.

133 oraz przepisy art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 ustawy dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.[6)]).”;

52) art. 157a otrzymuje brzmienie:

„Art. 157a. Organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie podatkowe może zwrócić się o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem do innego organu podatkowego, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania albo postępowanie prowadzone jest na podstawie art. 119g.”;

53) w art. 165 w § 7 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) informacji o schemacie podatkowym.”;

54) w art. 194a § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym. Zdanie pierwsze nie narusza przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 26b oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie w jakim te przepisy przewidują złożenie dokumentów drogą elektroniczną.”;

55) w art. 200:

a) § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Przed wydaniem decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyznacza stronie czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, przedstawiając ocenę prawną sprawy, w tym kwotę korzyści podatkowej, i pouczając o prawie skorygowania deklaracji.”,

b) dodaje się § 4 i 5 w brzmieniu:

„§ 4. Jeżeli po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy zmienił ocenę prawną sprawy lub wysokość korzyści podatkowej, a strona nie skorzystała skutecznie z uprawnienia określonego w art. 81b § 1a w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, organ podatkowy ponownie doręcza wskazane zawiadomienie uwzględniając zmienioną ocenę prawną.

---

6) Patrz odnośnik nr 5.

§ 5. Przepisu § 3 nie stosuje się, jeżeli w wyniku doręczenia zawiadomienia stronie nie przysługiwałoby uprawnienie wskazane w art. 81 § 1a.”;

56) w art. 210 § 2b otrzymuje brzmienie:

„§ 2b. W decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści organ podatkowy wskazuje także wysokość zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, straty podatkowej, niepobranego lub pobranego a niewpłaconego przez płatnika podatku ustalonego albo określonego w związku z zastosowaniem tych przepisów.”;

57) w art. 239d § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, chyba że zachodzą okoliczności określone w art. 239b § 1 pkt 4.”;

58) w art. 240 w § 1:

a) po pkt 5 dodaje się pkt 5a w brzmieniu:

„5a) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, nieznane organowi, który wydał decyzję, wskazujące na wystąpienie unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 lub nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści;”,

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

„12) uprawnienia określone w art. 119j § 1 mają wpływ na treść decyzji.”;

59) w art. 241 § 2 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) pkt 12 następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia określonego w art. 119j § 2.”;

60) w art. 244 dodaje się § 4 w brzmieniu:

„§ 4. Jeżeli w wyniku wznowienia postępowania wystąpią okoliczności wskazujące na zasadność wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w sytuacji określonej w art. 245 § 1 pkt 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przejąć do dalszego prowadzenia postępowanie określone w art. 243 § 2. Przepisy rozdziału 2 działu IIIA stosuje się odpowiednio.”;

61) w art. 282c w § 1 w pkt 1 w lit. i średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. j w brzmieniu:

„j) dotyczy zasadności zwrotu podatku lub różnicy podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.”;

62) po art. 290b dodaje się art. 290c w brzmieniu:

„Art. 290c. Po otrzymaniu akt kontroli na podstawie art. 119gb § 2 lub art. 119k § 1 i 1a naczelnik urzędu skarbowego podejmuje z urzędu zawieszoną kontrolę podatkową.”;

63) w art. 293 w § 2 w pkt 8 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 9 i 10 w brzmieniu:

„9) informacjach i dokumentach, o których mowa w rozdziale 11a działu III;

10) aktach postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej oraz aktach postępowania określonego w rozdziale 5 działu IIIA.”;

64) po art. 295b dodaje się art. 295c w brzmieniu:

„Art. 295c. Dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tą informacją, zbieranych na podstawie rozdziału 11a działu III, przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę lub prowadzącemu działalność analityczną i jego przełożonym.”;

65) po art. 297c dodaje się art. 297d w brzmieniu:

„Art. 297d. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ma dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tymi informacjami, zebranych w ramach czynności prowadzonych na podstawie rozdziału 11a działu III. Z danych tych korzysta w toku prowadzonych działań, w tym do realizowanych czynności analitycznych”.

Art. 4. W ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2018 r. poz. 1314, 1356, 1499 i 1629) w art. 5 w § 1:

1) pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) w odniesieniu do obowiązków wynikających z decyzji lub postanowień organów administracji rządowej i organów jednostek samorządu terytorialnego – właściwy do orzekania organ I instancji, z zastrzeżeniem pkt 4 i 4c;”;

2) pkt 4a otrzymuje brzmienie:

„4a) w odniesieniu do obowiązków wynikających z wydanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej decyzji lub postanowień – naczelnik urzędu skarbowego

właściwy według adresu siedziby Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, z zastrzeżeniem pkt 4c;";

3) po pkt 4b dodaje się pkt 4c w brzmieniu:

„4c) w odniesieniu do obowiązków wynikających z wydanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej decyzji lub postanowień w toku postępowania podatkowego, o którym mowa:

a) w art. 119g § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – właściwy naczelnik urzędu skarbowego,

b) w art. 119g § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – organ jednostki samorządu terytorialnego, na wniosek którego postępowanie podatkowe zostało przejęte;".

Art. 5. W ustawie z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2018 r. poz. 1184, 1467 i 1669) w art. 6 ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji:

1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,

2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.[7])

– w zakresie określonym tymi przepisami.".

Art. 6. W ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1870 i 2400 oraz z 2018 r. poz. 138, 723, 1467 i 1669) w art. 3 ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji:

1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,

2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.[8])

– w zakresie określonym tymi przepisami.".

Art. 7. W ustawie z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz. U. z 2017 r. poz. 2291 oraz z 2018 r. poz. 398, 723, 1496, 1629 i 1669) w art. 18 § 4 otrzymuje brzmienie:

„§ 4. Obowiązek zachowania tajemnicy nie dotyczy informacji:

---

[7] Patrz odnośnik nr 4.

[8] Patrz odnośnik nr 4.

1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,
2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.[9])

– w zakresie określonym tymi przepisami.”.

Art. 8. W ustawie z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1010 oraz z 2018 r. poz. 650, 1162 i 1669) w art. 7 w ust. 2 wyrazy „związku, o którym mowa art. 11 ust. 4-8” zastępuje się wyrazami „powiązaniach w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5”.

Art. 9. W ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 oraz z 2018 r. poz. 201 i 771) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 34 § 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Sąd może orzec środek karny zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej w wypadkach określonych w art. 38 § 1 i 2 oraz w razie skazania sprawcy za przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 63 § 1-5, art. 64 § 1-6, art. 65 § 1, art. 66 § 1, art. 67 § 1 i 2, art. 68 § 1 i 2, art. 69 § 1-3, art. 69a § 1, art. 69b § 1, art. 69c § 1, art. 70 § 1, 2 i 4, art. 72, art. 73 § 1, art. 73a § 1, art. 76 § 1, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 80f § 1-4, art. 82 § 1, art. 83 § 1, art. 85 § 1 i 2, art. 86 § 1 i 2, art. 87 § 1 i 2, art. 88 § 1 i 2, art. 89 § 1 i 2, art. 90 § 1 i 2, art. 91 § 1, art. 92 § 1, art. 93, art. 97 § 1 i 2, art. 100 § 1, art. 101 § 1, art. 102 § 1, art. 103 § 1, art. 104 § 1, art. 106c § 1, art. 106d § 1, art. 106j § 1, art. 107 § 1-3, art. 107a § 1 oraz art. 110.”;

2) w art. 36 po § 3 dodaje się § 3a w brzmieniu”

„§ 3a. Jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, w przypadku, gdy sprawca w terminie złożył informacje o schemacie podatkowym, a uszczuplona należność publicznoprawna wynika bezpośrednio z zastosowania tego schematu podatkowego.”;

3) w art. 53 w § 30 po wyrazach „„zwrot podatku,”„ dodaje się wyrazy „„schemat podatkowy”, „schemat podatkowy standaryzowany”, „NSP”,”;

3) po art. 56b dodaje się art. 56c i art. 56d w brzmieniu:

---

[9] Patrz odnośnik nr 4.

„Art. 56c. § 1. Kto wbrew obowiązkowi nie składa właściwemu organowi podatkowemu oświadczenia, o którym mowa w art. 23y ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11m ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, 1162, 1291, 1629, 1669 i 1693), albo składa to oświadczenie po terminie lub oświadcza w nim informacje niezgodne ze stanem rzeczywistym, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

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

Art. 56d. § 1. Kto podaje nieprawdę lub zataja prawdę składając:

1) oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15, 21 lub 26 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub w art. 26 ust. 1ab, 7a lub 7g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
2) oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku o zwrot podatku, o którym mowa w rozdziale 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub w rozdziale 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych lub we wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 26b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do tych wniosków

podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

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

4) po art. 80d dodaje się art. 80e i art. 80f w brzmieniu:

„Art. 80e. § 1. Kto wbrew obowiązkowi nie składa Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o cenach transferowych, o której mowa w art. 23zf ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11t ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, albo składa tę informację po terminie lub składa nieprawdziwą informację, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

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

Art. 80f. § 1. Kto wbrew obowiązkowi:

1) nie przekazuje właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym, albo przekazuje informacje po terminie,
2) nie przekazuje właściwemu organowi danych dotyczących podmiotów, którym udostępniono standaryzowany schemat podatkowy, albo przekazuje je po terminie,

podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 2. Tej samej karze podlega, kto wbrew obowiązkowi nie składa informacji, o której mowa w art. 86j § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

§ 3. Karze określonej w § 1 podlega również, kto wbrew obowiązkowi:

1) nie informuje pisemnie podmiotu obowiązanego do przekazania schematu podatkowego o tym obowiązku lub robi to po terminie;
2) nie przekazuje podmiotowi obowiązanemu do przekazania schematu podatkowego danych, o których mowa w art. 86f § 1 dotyczących schematu podatkowego lub robi to po terminie;
3) nie informuje pisemnie podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym lub robi to po terminie;
4) nie występuje do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego lub robi to po terminie.

§ 4. Kto, wbrew art. 86i § 4 ustawy Ordynacja podatkowa posługuje się unieważnionym NSP podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

§ 5. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1-4, podlega karze grzywny za wykroczenie.”;

5) w art. 133 w § 1 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) Szef Krajowej Administracji Skarbowej - w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie swojego działania, jeżeli nie przekaże ich organom wskazanym w pkt 1 lub 2.”.

Art. 10. W ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 377, 650, 723 i 1669) w art. 37 ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy informacji:

1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,

2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa

– w zakresie określonym tymi przepisami.”.

Art. 11. W ustawie z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1314 i 2201 oraz z 2018 r. poz. 723 i 1669) w art. 14 ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji:

1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,

2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.[10)])

– w zakresie określonym tymi przepisami.”.

Art. 12. W ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2017 r., poz. 1453, 2203, 2260 oraz z 2018 r. poz. 317) w art. 4 w ust. 1 po pkt 1 dodaje się pkt 1a w brzmieniu:

„1a) wpływy z dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania w podatkach określonych w pkt 1 lit. a-d;”.

Art. 13. W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62, 86, 650, 1499, 1629 i 1669) w art. 32:

1) w ust. 1:

a) wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„W przypadku gdy między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą istnieją powiązania, o których mowa w ust. 2, oraz w przypadku gdy wynagrodzenie jest:”,

b) część wspólna otrzymuje brzmienie:

„– organ podatkowy określa podstawę opodatkowania zgodnie z wartością rynkową, jeżeli okaże się, że powiązania te miały wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.”;

2) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Przez powiązania, o których mowa w ust. 1, rozumie się powiązania:

[10)] Patrz odnośnik nr 4.

1) w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
2) wynikające ze stosunku pracy;
3) wynikające z tytułu przysposobienia.”;

3) uchyla się ust. 3 i 4;
4) ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w odniesieniu do których właściwy organ podatkowy wydał decyzję w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa.”.

Art. 14. W ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.[11)]) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 2 ust. 1 po pkt 16b dodaje się pkt 16c w brzmieniu:

„16c) wykonywanie zadań określonych w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej dotyczących informacji o schematach podatkowych, w tym weryfikacja realizacji obowiązków wynikających z tych przepisów przez podmioty zobowiązane;”;

2) w art. 14 ust. 1:
   a) pkt 6 otrzymuje brzmienie:

      „6) realizacja zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 15-16a i 16c;”,

   b) po pkt 8 dodaje się pkt 8a w brzmieniu:

      „8a) przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania;”;

3) w art. 33 w ust. 1 pkt 11 otrzymuje brzmienie:

„11) realizacja zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 15, 16a i 16c,”,

4) art. 49 otrzymuje brzmienie:

„Art. 49. Podmioty, o których mowa w art. 48 ust. 1-6, są obowiązane, na pisemne żądanie naczelnika urzędu celno-skarbowego, w związku z wszczętą kontrolą celno-skarbową w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1–3, a w toku postępowania podatkowego na żądanie naczelnika urzędu celno-skarbowego lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, do sporządzenia i przekazania posiadanych

---

[11)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 650, 723, 1000, 1039, 1499, 1544, 1577 i 1654.

informacji dotyczących kontrolowanego lub strony postępowania, o których mowa w art. 48 ust. 1-6. Przepisy art. 48 ust. 7-11 stosuje się odpowiednio.”;

5) w art. 82 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Po zakończeniu czynności kontrolnych dokonywanych w czasie kontroli celno-skarbowej prowadzonej w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, sporządza się, z zastrzeżeniem art. 82a ust. 1, wynik kontroli. Doręczenie wyniku kontroli kończy kontrolę celno-skarbową.”;

6) po art. 82 dodaje się art. 82a w brzmieniu:

„Art. 82a. 1. W przypadku nieprzejęcia kontroli celno-skarbowej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, naczelnik urzędu celno-skarbowego sporządza wynik kontroli. Przepis art. 82 ust. 1 stosuje się odpowiednio.”;

7) w art. 87 ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Po otrzymaniu akt kontroli na podstawie art. 119gb § 2 lub art. 119k § 1 Ordynacji podatkowej naczelnik urzędu celno-skarbowego podejmuje z urzędu zawieszoną kontrolę celno-skarbową.”;

8) w art. 113 w ust. 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„1. W celu wykonywania zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, 2, 13-16a, 16c i art. 14 ust. 1 pkt 7, oraz ścigania przestępstw na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych właściwe organy KAS, na potrzeby realizacji czynności określonych w niniejszym przepisie, w art. 114-117, art. 118 ust. 1-17, art. 119 ust. 1-10, art. 120 ust. 1-6, art. 122-126, art. 127 ust. 1-5, art. 127a ust. 1, 2 i 6-12, art. 128 ust. 1 oraz art. 131 ust. 1, 2 i 5, z zachowaniem ograniczeń wynikających z art. 114-126, art. 127 ust. 1-5 i art. 127a ust. 1-12, mogą uzyskiwać, gromadzić, przetwarzać i wykorzystywać:”;

9) w art. 133 w ust. 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„1. Funkcjonariusze w związku z realizacją zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, 2, 13-16a i 16c, art. 14 ust. 1 pkt 7 i 19 oraz art. 33 ust. 1 pkt 15, oprócz uprawnień określonych w art. 64 mają prawo do:”;

10) w art. 137 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Dane dotyczące osób korzystających z usług pocztowych oraz dane dotyczące faktu i okoliczności świadczenia lub korzystania z tych usług mogą być ujawnione organom KAS i przez nie przetwarzane wyłącznie w celu realizacji zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2, 13-16a i 16c.”.

Art. 15. W ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2017 r. poz. 648 oraz z 2018 r. poz. 723 i 1499) wprowadza się następujące zmiany:

1) użyte w tytule działu IV, w art. 76 w pkt 1, w art. 77 w ust. 1, 3 i 5, w art. 80, w art. 81, w art. 83 w ust. 2, w art. 101 oraz w art. 102 w pkt 3, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „cena transakcyjna” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku wyrazami „cena transferowa”;

2) w art. 76 pkt 4 i 5 otrzymują brzmienie:

„4) podmiocie krajowym – rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

5) podmiocie zagranicznym – rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”.

Art. 16. W ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089 oraz z 2018 r. poz. 398 i 1669) w art. 78 w ust. 3 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) przekazywanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską informacji na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – w zakresie określonym tymi przepisami.”.

Art. 17. 1. Wolne od podatku są odsetki lub dyskonto od obligacji, uzyskane przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, o ile te odsetki i dyskonto opodatkowane są na zasadach określonych w art. 18–21.

2. Płatnicy, o których mowa w art. 41 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz w art. 26 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od obligacji, o ile te odsetki i dyskonto opodatkowane są na zasadach określonych w art. 18–21. Zwolnienie z obowiązków płatnika dotyczy również podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze, jeżeli wypłata należności następuje za pośrednictwem tych podmiotów.

3. Do podatku, o którym mowa w art. 18–21, nie stosuje się zwolnienia, o którym mowa w art. 6 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2.

Art. 18. 1. Podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, będący emitentem danej serii obligacji wyemitowanych przed dniem 1 stycznia 2019 r., o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok, dopuszczonej do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonej do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, może wybrać opodatkowanie kwoty odsetek i dyskonta, wypłacanych w ramach emisji danej serii obligacji, z zastrzeżeniem art. 11, zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Podatnik, który dokonał wyboru opodatkowania na zasadach określonych w zdaniu pierwszym, jest obowiązany zawiadomić o tym wyborze, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż do 31 marca 2019 r. Zawiadomienie powinno zawierać w szczególności dane podatnika będącego emitentem, dane istotne dla identyfikacji emisji danej serii obligacji, miejsce emisji oraz warunki emisji mające wpływ na ustalenie wartości i terminu wypłaty odsetek i dyskonta.

2. Podmiot, który dokonał wyboru opodatkowania, o którym mowa w ust. 1, ustala do dnia 30 czerwca 2019 r.:

1) kwotę przychodu odpowiadającą łącznej kwocie wypłat z tytułu odsetek oraz dyskonta, dokonanych od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2019 r.;
2) kwotę przychodu odpowiadającą łącznej kwocie wypłat z tytułu odsetek oraz dyskonta, które mają zostać dokonane od 1 lipca 2019 r. do dnia wykupu obligacji lub spłaty pożyczki.

3. Podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym, o którym mowa w ust. 1, stanowi przychód określony zgodnie z ust. 2. Podstawę opodatkowania ustala się odrębnie dla przychodów wymienionych w ust. 2 pkt 1 i 2.

4. Stawka zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w ust. 1, wynosi 3% podstawy opodatkowania.

5. Podmiot, który dokonał wyboru opodatkowania, o którym mowa w ust. 1–4, jest obowiązany wpłacić na rachunek urzędu skarbowego zryczałtowany podatek dochodowy:

1) od przychodu określonego zgodnie z ust. 2 pkt 1 – w terminie do 31 lipca 2019 r.; w tym terminie podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłat odsetek i dyskonta zrealizowanych w ramach emisji danej serii obligacji;
2) od przychodu określonego zgodnie z ust. 2 pkt 2 – w terminie określonym w art. 27 ust. 1, ustawy zmienianej w art. 2, od wypłat dokonanych w roku podatkowym, z zastrzeżeniem pkt 1; w tym terminie podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłat odsetek i dyskonta zrealizowanych w ramach emisji danej serii obligacji.

6. Przepisy ust. 1–5 stosuje się odpowiednio do podmiotów, o których mowa w art. 3 ust. 2, ustawy zmienianej w art. 2, jeżeli środki pieniężne pozyskane z emisji obligacji i zobowiązania wynikające z tych obligacji, związane są bezpośrednio z działalnością zakładu zagranicznego tego podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i stanowią składniki jego majątku, do dnia ostatniej wypłaty odsetek oraz dyskonta od tych obligacji.

7. Jeżeli podmiot, o którym mowa w ust. 6, przed dniem ostatniej wypłaty odsetek lub dyskonta zakończy działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jest obowiązany wpłacić na rachunek urzędu skarbowego zryczałtowany podatek dochodowy od przychodu odpowiadającego łącznej kwocie należnych, lecz niewypłaconych, odsetek oraz dyskonta, naliczonych do dnia wykupu obligacji. Podatek płatny jest w terminie 14 dni przed dniem zakończenia działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 19. Jeżeli w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2018 r.:

1) organ podatkowy określił podmiotowi, o którym mowa w art. 18 ust. 1 lub 6, zobowiązanie podatkowe z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania albo wydał decyzję o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony, z tytułu dochodu od odsetek lub dyskonta należnych od obligacji z emisji danej serii, opodatkowanej na zasadach określonych w tym przepisie, kwotę przychodu, o której mowa w art. 18 ust. 2 pkt 1, ustala się z pominięciem kwot wypłat będących przedmiotem rozstrzygnięcia organu podatkowego;
2) zostało wszczęte postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa, której przedmiotem było badanie prawidłowości określenia zobowiązania podatkowego podatnika albo realizacja obowiązków płatnika, a do 1

stycznia 2019 r. sprawa nie została rozstrzygnięta w drodze decyzji ostatecznej organu podatkowego, podatnik może dokonać wyboru opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 18, jeżeli w terminie do 31 stycznia 2019 r.:

a) zawiadomi o tym wyborze, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego; zawiadomienie powinno zawierać co najmniej informacje wymienione w art. 14 ust. 2 zdanie 2,

b) wpłaci zryczałtowany podatek dochodowy od wypłat z tytułu odsetek oraz dyskonta za okres objęty tą kontrolą; w zakresie pozostałych wypłat, przepis ust. art. 16 ust. 5 niniejszej ustawy stosuje się odpowiednio.

Art. 20. 1. Jeżeli podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2:

1) dokonał przed dniem 1 stycznia 2019 r. emisji obligacji, o terminie wykupu nie krótszym niż 5 lat, i obligacje z tej emisji nabyła w całości spółka niemająca siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której kapitale zakładowym podatnik posiada bezpośrednio 100% udziałów (akcji), lub

2) otrzymał przed dniem 1 stycznia 2019 r. pożyczkę od spółki niemającej siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której kapitale zakładowym podatnik posiada bezpośrednio 100% udziałów (akcji), o terminie spłaty nie krótszym niż 5 lat oraz,

3) jeżeli źródłem sfinansowania emisji obligacji lub pożyczki, o której mowa odpowiednio w pkt 1 lub 2, są środki finansowe pozyskane w wyniku emisji obligacji, dokonanej przez spółkę, o której mowa odpowiednio w pkt 1 lub 2,

– może być zwolniony z obowiązków określonych w art. 41 i 42 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 26 ustawy zmienianej w art. 2, w zakresie poboru podatku od wypłat należności z tytułu odsetek lub dyskonta należnych od obligacji lub pożyczki, jeżeli wybierze zryczałtowaną formę opodatkowania tych wypłat, na zasadach określonych w art. 18.

2. Zawiadomienie o wyborze opodatkowania, o którym mowa w ust. 1, składa się w formie pisemnej do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż do 31 marca 2019 r. Zawiadomienie powinno zawierać w szczególności dane podatnika będącego emitentem, dane istotne dla identyfikacji emisji danej serii obligacji, miejsce emisji oraz warunki emisji mające wpływ na ustalenie wartości i terminu wypłaty odsetek i dyskonta.

3. Do odsetek i dyskonta wypłaconych przez podatnika od 1 stycznia 2014 r. oraz naliczonych do dnia wykupu obligacji lub spłaty pożyczki, przepis art. 18 stosuje się odpowiednio.

4. Przepis ust. 1 stosuje się do podmiotów, które:

1) do 31 grudnia 2022 r. dokonają wygaszenia zobowiązań wynikających z emisji obligacji dokonanej przez spółkę niemającą siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, albo
2) do 31 grudnia 2022 r. dokonają przejęcia zobowiązań wynikających z emisji obligacji dokonanej przez spółkę niemającą siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wraz z wygaszeniem zobowiązań wynikających z pożyczki, albo emisji dokonanej przez podatnika, albo
3) dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym uznają spółkę niemająca siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, będącą emitentem obligacji na warunkach określonych w ust. 1, za podmiot niebędący rzeczywistym właścicielem należności wypłacanych z tytułu odsetek lub dyskonta.

5. W przypadku niedotrzymania warunku, o którym mowa w ust. 3 pkt 1 lub 2, podatnik traci prawo do opodatkowania odsetek oraz dyskonta na zasadach określonych w art. 18.

6. Od zryczałtowanego podatku dochodowego, określonego zgodnie z art. 18 ust. 5 pkt 1, pobiera się od podatnika, o którym mowa w ust. 1, odsetki naliczane według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, obowiązującej w ostatnim dniu roku kalendarzowego, w którym dokonano wypłat odsetek lub dyskonta.

Art. 21. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór deklaracji o której mowa w art. 17 i art. 19, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełniania oraz terminu i miejsca składania, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika, identyfikacji emisji danej serii obligacji i urzędu skarbowego, do którego kierowana jest deklaracja, oraz poprawne obliczenie podatku.

Art. 22. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 14 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz w art. 15 ust. 11 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, poniesione i nieodliczone od przychodów przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, podatnik wykazuje odpowiednio w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, składanym za 2019 rok albo w pierwszym zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, składanym po wejściu w życie niniejszej ustawy, którego termin złożenia nie upłynął przed dniem 1 stycznia 2019 r.

Art. 23. 1. W przypadku podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2019 r. ponosili koszty związane z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej, o których mowa w art. 30ca ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 24d ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, wytworzonymi w ramach prowadzonej działalności badawczo–rozwojowej, a którzy na podstawie prowadzonej ewidencji nie mogą ustalić wysokości kosztów poniesionych w ramach tej działalności na potrzeby stosowania art. 30ca i art. 30cb ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, lub art. 24d i art. 24e ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mogą przyjąć ich wartość z roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2018 r.

2. Jeżeli w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r. podatnicy, o których mowa w ust. 1 nie ponoszą kosztów związanych z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej, mogą uwzględnić ich wartość poniesioną w latach poprzednich, nie wcześniej jednak niż po dniu 31 grudnia 2012 r.

Art. 24. Obwieszczenia, o których mowa w art. 23s ust. 4 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 11g ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, zostaną po raz pierwszy ogłoszone nie później niż dnia 31 grudnia 2018 r.

Art. 25. Do transakcji lub innych zdarzeń rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2019 r., w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 26. Analizy danych porównawczych lub opisy zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń, ustalonych z podmiotami powiązanymi, z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, o których mowa w art. 25a ust. 2b pkt 2 i ust. 2c ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz w art. 9a ust. 2b pkt 2 i ust. 2c ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, sporządzone przez podatników przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zachowują moc przez 3 kolejne lata od daty ich sporządzenia, chyba że zmiana warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany. W przypadku wystąpienia takiej zmiany podatnik sporządza analizę porównawczą lub analizę zgodności, o

których mowa w art. 23zc ust. 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 1 oraz w art. 11q ust. 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 2.

Art. 27. 1. W terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, promotor w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 3 przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym transgranicznym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 11 tej ustawy, który został wdrożony w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 17 tej ustawy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli do jego wdrożenia doszło po dniu 25 czerwca 2018 r. Przepisy art. 86b, art. 86c, art. 86f, art. 86g i art. 86i ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio.

2. Jeżeli w odniesieniu do schematu podatkowego, o którym mowa w ust. 1, korzystający w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 3 nie został poinformowany przez promotora w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 7 tej ustawy na podstawie odesłania do przepisów art. 86b § 2 lub 3 tej ustawy lub został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4 tej ustawy, korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o tym schemacie podatkowym w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 28. 1. W terminie do dnia 1 czerwca 2021 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przygotuje sprawozdanie w zakresie informacji o schematach podatkowych w rozumieniu rozdziału 11a działu III przekazanych w latach 2019–2021.

2. Sprawozdanie zawiera w szczególności dane o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych z podziałem na informacje przekazane przez promotorów, korzystających oraz wspomagających, z uwzględnieniem liczby tych podmiotów, a także o karach pieniężnych nałożonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie art. 86m ustawy, o której mowa w ust. 1.

3. Sprawozdanie jest publikowane na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

4. W terminie 6 miesięcy od dnia publikacji sprawozdania za lata 2019–2021 minister właściwy do spraw finansów publicznych wspólnie z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej przygotuje raport dotyczący przeciwdziałania wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków.

5. Raport jest publikowany na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 29. 1. Interpretacje indywidualne wydane w zakresie przepisów prawa podatkowego określonych w art. 14b § 2a pkt 2 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, wygasają z mocy prawa z dniem wejścia w życie niniejszego przepisu.

2. Dniem wygaśnięcia interpretacji indywidualnych, określonych w ust. 1, jest dzień, w którym stwierdzono ich wygaśnięcie w rozumieniu przepisów art. 14k–14n ustawy zmienianej w art. 1.

Art. 30. W ciągu 6 miesięcy liczonych od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przepisy ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają wpływ na treść rozstrzygnięcia. Przepis art. 119x § 4 ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 31. Wniosek o wydanie decyzji, o której mowa w art. 119zfa § 1 ustawy zmienianej w art. 3, dotyczący korzyści podatkowej uzyskanej do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy w zakończonym okresie rozliczeniowym, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – uzyskanej do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, można złożyć w ciągu 24 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 32. 1. Przepis art. 14na § 1 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych:

1) od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy oraz
2) przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy,

– jeżeli korzyść podatkowa wynikająca ze stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem interpretacji indywidualnej została uzyskana od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

2. Przepis art. 14na § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie, z uwzględnieniem ust. 3, do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych wydanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

3. Przepis art. 14na § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma również zastosowanie do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli korzyść podatkowa uzyskana od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania

przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania tych przepisów wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub interpretacji ogólnej, lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego, dotyczących stosowania tych przepisów, zawartych w objaśnieniach podatkowych.

4. Jeżeli korzyść podatkowa uzyskana do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania tych przepisów wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego, dotyczących stosowania tych przepisów, zawartych w objaśnieniach podatkowych, do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepis art. 14n § 4 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu obowiązującym w dniu uzyskania korzyści podatkowej.

Art. 33. Przepisy rozdziału 6a działu III ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do decyzji określonych w art. 58a § 1 ustawy zmienianej w art. 3 odnoszących się do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo - uzyskanych w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu.

Art. 34. Przepisy art. 3 pkt 16 i art. 119a–119d ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu.

Art. 35. Do wniosków organów podatkowych o wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego, o których mowa art. 119g § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym, które nie zostały rozpatrzone do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się art. 119g § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 36. Przepisy art. 119x § 1 pkt 3, 6a i 6b, art. 119zc oraz art. 119zf, w zakresie w jakim odsyła do art. 14r § 2 i 3, ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej złożonych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 37. Przepisy art. 119zfe § 2 pkt 2 i 3 ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio do korzyści podatkowych uzyskanych przed terminami wskazanymi w art. 33 uwzględniając dotychczasowe brzmienie przepisów art. 119a § 1 oraz art. 119d ustawy zmienianej w art. 3.

Art. 38. Przepis art. 293 § 2 pkt 10 ustawy zmienianej w art. 3, ma zastosowanie również do akt postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej, w których wnioski zostały złożone lub rozpatrzone przed wejściem w życie niniejszej ustawy.

Art. 39. Przepis art. 5 § 1 pkt 4c lit. b ustawy zmienianej w art. 4, stosuje się odpowiednio również do postępowań podatkowych wszczętych na podstawie art. 119g § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 40. Przepisy rozdziału 7b ustawy zmienianej w art. 1 oraz rozdziału 6a ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się w stosunku do podatku pobranego od dnia 1 stycznia 2019 r. na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy zmienianej w art. 1 albo art. 26 ust. 2e ustawy zmienianej w art. 2.

Art. 41. W latach 2019-2028 maksymalny limit wydatków budżetu państwa będący skutkiem finansowym wejścia w życie niniejszej ustawy wynosi w:

1) 2019 r. – 22.000 tys. zł;
2) 2020 r. – 17.500 tys. zł;
3) 2021 r. – 18.000 tys. zł;
4) 2022 r. – 18.500 tys. zł;
5) 2023 r. – 19.100 tys. zł;
6) 2024 r. – 19.700 tys. zł;
7) 2025 r. – 20.300 tys. zł;
8) 2026 r. – 20.900 tys. zł;
9) 2027 r. – 21.500 tys. zł;
10) 2028 r. – 22.200 tys. zł.

Art. 42. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2019 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 43. Przepisy art. 18 ust. 1 pkt 8 i ust. 8 ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się po raz pierwszy do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2018 r.

Art. 44. 1. Przepisy ustawy stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem:

1) art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 17 ust. 1 pkt 50c, ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do obligacji wyemitowanych w emisji danej serii po dniu 31 grudnia 2018 r.;
2) art. 41 ust. 25, w zakresie odsetek lub dyskonta od obligacji, ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą oraz art. 26 ust. 1aa, w zakresie odsetek lub dyskonta od obligacji, ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do obligacji wyemitowanych w emisji danej serii po dniu 31 grudnia 2018 r.;
3) art. 21 ust. 1 pkt 146 oraz ust. 37 i 38 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 17 ust. 1 pkt 60 oraz ust. 13 i 14 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2020 r.

Art. 45. 1. Przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r.

2. Przepisy art. 23m i art. 23w–23zd ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 11a i art. 11k–11r ustawy zmienianej w art. 2, podatnik może stosować do transakcji kontrolowanych realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r., przy czym przepisy te będą miały zastosowanie do wszystkich transakcji kontrolowanych podatnika realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r., a podatnik będzie zwolniony z obowiązków dokumentacyjnych na podstawie przepisów obowiązujących w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r.

3. Przepisu art. 15ca ustawy zmienianej w art. 2 nie stosuje się do dochodów uzyskanych po dniu 31 grudnia 2017 r.

Art. 46. Do postępowań wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy:

1) w sprawach, o których mowa w art. 20a § 1 i 2 ustawy zmienianej w art. 3,
2) w sprawach w zakresie cen transakcyjnych innych niż w pkt 1,
3) w sprawach związanych z określaniem podstawy opodatkowania zgodnie z art. 32 ustawy zmienianej w art. 8

– stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 47. Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 25a ust. 6 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz art. 9a ust. 6 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 11j ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, nie dłużej jednak niż do dnia 31 marca 2019 r.

Art. 48. Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 45 ust. 5b ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 27 ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 45 ust. 5b ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 27 ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż przez 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 49. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem:
1) art. 1 pkt 16 w zakresie art. 23s ust. 4 i art. 2 pkt 9 w zakresie art. 11g ust. 4 oraz art. 24, które wchodzą w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia;
2) art. 29 i art. 30, które wchodzą w życie po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia.

Załączniki
do ustawy
z dnia….
(poz. …)

Załącznik nr 1

„Załącznik nr 4

Wykaz usług o niskiej wartości dodanej

Kategoria	Opis
1	2
1. Usługi w zakresie księgowości i audytu	1.1. prowadzenie ksiąg rachunkowych; 1.2. sporządzanie sprawozdań finansowych, w tym zbieranie i przegląd informacji na potrzeby przygotowania tych sprawozdań; 1.3. uzgadnianie zapisów księgowych; 1.4. wsparcie w audycie finansowym i niefinansowym; 1.5. obsługa należności i zobowiązań, a także dokonywanie płatności lub monitorowanie płatności; 1.6. fakturowanie; 1.7. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
2. Usługi w zakresie finansów przedsiębiorstwa	2.1. wsparcie procesu budżetowania, w tym zbieranie danych oraz informacji na potrzeby przygotowania budżetu oraz przygotowywanie raportów z wykonania budżetu; 2.2. raportowanie finansowe i zarządcze; 2.3. monitorowanie płynności; 2.4. ocena wiarygodności kontrahenta; 2.5. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
3. Usługi związane z zasobami ludzkimi	3.1. rekrutacja pracowników; 3.2. szkolenia i rozwój pracowników; 3.3. obsługa kadrowo-płacowa; 3.4. bezpieczeństwo i higiena pracy; 3.5. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
4. Usługi informatyczne	4.1. instalacja, utrzymanie i aktualizacja systemów informatycznych; 4.2. wsparcie użytkownika i wsparcie techniczne; 4.3. prowadzenie szkoleń z zakresu użytkowania i zastosowania

	oprogramowania oraz sprzętu komputerowego wykorzystywanego w prowadzeniu działalności gospodarczej; 4.4. projektowanie wytycznych i polityk w zakresie infrastruktury, urządzeń i oprogramowania; 4.5. zapewnienie dostępu do usług komunikacji głosowej i transmisji danych; 4.6. wsparcie, utrzymanie i nadzorowanie infrastruktury informatycznej i sieci teleinformatycznych; 4.7. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
5. Usługi komunikacji i promocji	5.1. wsparcie w zakresie komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, 5.2. public relations; 5.3. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej - z wyłączeniem konkretnych działań reklamowych lub marketingowych, a także opracowania strategii dla takich działań.
6. Usługi prawne	6.1. usługi prawne o charakterze ogólnym świadczone przez wewnętrzny dział prawny, obejmujące w szczególności sporządzanie i przegląd umów, porozumień i innych dokumentów prawnych, konsultacje prawne, sporządzanie opinii prawnych, reprezentowanie w postępowaniach; 6.2. czynności prawne i administracyjne z zakresu rejestracji i ochrony prawnej wartości niematerialnych i prawnych; 6.3. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
7. Usługi w zakresie podatków	7.1. sporządzanie deklaracji podatkowych, w tym zbieranie informacji na potrzeby sporządzenia tych deklaracji; 7.2. dokonywanie płatności zobowiązań podatkowych; 7.3. przygotowywanie wyjaśnień na potrzeby kontroli podatkowych; 7.4. ogólne doradztwo w zakresie podatków; 7.5. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
8. Usługi administracyjno-biurowe	8.1. ogólne usługi o charakterze administracyjnym; 8.2. ogólne usługi o charakterze biurowym; 8.3. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.”

Załącznik nr 2

„Załącznik nr 6

Wykaz usług o niskiej wartości dodanej

Kategoria	Opis
1	2
1. Usługi w zakresie księgowości i audytu	1.1. prowadzenie ksiąg rachunkowych; 1.2. sporządzanie sprawozdań finansowych, w tym zbieranie i przegląd informacji na potrzeby przygotowania tych sprawozdań; 1.3. uzgadnianie zapisów księgowych; 1.4. wsparcie w audycie finansowym i niefinansowym; 1.5. obsługa należności i zobowiązań, a także dokonywanie płatności lub monitorowanie płatności; 1.6. fakturowanie; 1.7. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
2. Usługi w zakresie finansów przedsiębiorstwa	2.1. wsparcie procesu budżetowania, w tym zbieranie danych oraz informacji na potrzeby przygotowania budżetu oraz przygotowywanie raportów z wykonania budżetu; 2.2. raportowanie finansowe i zarządcze; 2.3. monitorowanie płynności; 2.4. ocena wiarygodności kontrahenta; 2.5. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
3. Usługi związane z zasobami ludzkimi	3.1. rekrutacja pracowników; 3.2. szkolenia i rozwój pracowników; 3.3. obsługa kadrowo-płacowa; 3.4. bezpieczeństwo i higiena pracy; 3.5. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
4. Usługi informatyczne	4.1. instalacja, utrzymanie i aktualizacja systemów informatycznych; 4.2. wsparcie użytkownika i wsparcie techniczne; 4.3. prowadzenie szkoleń z zakresu użytkowania i zastosowania oprogramowania oraz sprzętu komputerowego wykorzystywanego w prowadzeniu działalności gospodarczej; 4.4. projektowanie wytycznych i polityk w zakresie infrastruktury,

	urządzeń i oprogramowania; 4.5. zapewnienie dostępu do usług komunikacji głosowej i transmisji danych; 4.6. wsparcie, utrzymanie i nadzorowanie infrastruktury informatycznej i sieci teleinformatycznych; 4.7. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
5. Usługi komunikacji i promocji	5.1. wsparcie w zakresie komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, 5.2. public relations; 5.3. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej - z wyłączeniem konkretnych działań reklamowych lub marketingowych, a także opracowania strategii dla takich działań.
6. Usługi prawne	6.1. usługi prawne o charakterze ogólnym świadczone przez wewnętrzny dział prawny, obejmujące w szczególności sporządzanie i przegląd umów, porozumień i innych dokumentów prawnych, konsultacje prawne, sporządzanie opinii prawnych, reprezentowanie w postępowaniach; 6.2. czynności prawne i administracyjne z zakresu rejestracji i ochrony prawnej wartości niematerialnych i prawnych; 6.3. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
7. Usługi w zakresie podatków	7.1. sporządzanie deklaracji podatkowych, w tym zbieranie informacji na potrzeby sporządzenia tych deklaracji; 7.2. dokonywanie płatności zobowiązań podatkowych; 7.3. przygotowywanie wyjaśnień na potrzeby kontroli podatkowych; 7.4. ogólne doradztwo w zakresie podatków; 7.5. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
8. Usługi administracyjno-biurowe	8.1. ogólne usługi o charakterze administracyjnym; 8.2. ogólne usługi o charakterze biurowym; 8.3. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.”

UZASADNIENIE

Część ogólna

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanej dalej: „ustawą o PIT” lub „updof”,
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej: „ustawą o CIT” lub „updop”,
- ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, zwana dalej: „Op”,
- ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- ustawie z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze,
- ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych,
- ustawie z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie,
- ustawie z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych,
- ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy,
- ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym,
- ustawie z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych,
- ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,
- ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
- ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej,
- ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami,
- ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

Celami niniejszego projektu jest:

A. Uproszczenie prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych.

B. Uszczelnienie systemu podatków dochodowych.

- **Uproszczenie prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych**

I. Nowymi rozwiązaniami zawartymi w projekcie są:

1) preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP BOX, Innovation Box)

Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie w ustawie o PIT i CIT, korzystnego rozwiązania podatkowego dla przedsiębiorców, którzy uzyskują dochody z komercjalizacji wytworzonych lub rozwiniętych przez nich praw własności intelektualnej, tzw. Innovation Box.

Do głównych celów projektowanej zachęty podatkowej należy między innymi zwiększenie atrakcyjności prowadzenia w Polsce działalności badawczo-rozwojowej przez polskie i zagraniczne przedsiębiorstwa, zmiana modelu ekonomicznego na gospodarkę opartą na wiedzy, a także zwiększenie świadomości w zakresie praw własności intelektualnej jako potencjalnych źródeł przychodów.

W tym zakresie projekt wpisuje się w realizację „Planu na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju", „Strategii na rzecz doskonałości naukowej, nowoczesnego szkolnictwa wyższego, partnerstwa z biznesem i społecznej odpowiedzialności nauki" oraz „Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju" w obszarze innowacyjności, czego wyrazem jest *Biała Księga Innowacji* opracowana przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego na zlecenie Rady ds. Innowacyjności. Celem opracowanego dokumentu było podjęcie działań na rzecz tworzenia otoczenia prawnego, instytucjonalnego i organizacyjnego sprzyjającego procesom innowacyjnym.

W *Białej Księdze Innowacji* przedstawione zostały rozwiązania mające na celu przezwyciężenie zidentyfikowanych problemów i barier związanych z innowacyjnością w Polsce, a jednym z proponowanych rozwiązań jest zwiększenie atrakcyjności instrumentów podatkowych stymulujących innowacyjność przedsiębiorstw, w tym wprowadzenie ulgi Innovation Box.

Zakłada się, iż przedmiotowa ulga będzie prowadzić do wzrostu zainteresowania pracami badawczo-rozwojowymi prowadzonymi w Polsce oraz stanowić swoiste „zamknięcie" łańcucha wartości związanego z procesem tworzenia i komercjalizacji innowacyjnych rozwiązań będących efektem prac badawczo-rozwojowych. Rozwiązanie to jest również ważną inicjatywą, która czyni system podatkowy konkurencyjnym i atrakcyjnym dla firm rozwijających wysokie technologie, wspiera rozwój i inwestycje oraz kreuje wysoko jakościowe miejsca pracy w innowacyjnych sektorach. Projektowana ulga będzie pełnić

funkcję retencyjną dla innowacyjnych rozwiązań i w rezultacie ma zapobiegać lokowaniu przez przedsiębiorców posiadanych praw własności intelektualnej w krajach, które oferują niższe opodatkowanie dla firm uzyskujących przychody z komercjalizacji tychże praw.

Proponowane rozwiązanie zostało wdrożone i funkcjonuje w wielu innych krajach, między innymi w Holandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii, Luksemburgu, Słowacji, Francji czy na Węgrzech, pod różnymi nazwami *Patent Box, Intellectual Property Box, IP Box* czy *Knowledge Development Box*, a stosowane mechanizmy ulgi polegają na opodatkowaniu dochodów z praw własności intelektualnej obniżoną stawką podatkową (np. w Wielkiej Brytanii - 10%), czy zwolnieniu części tych dochodów z opodatkowania (np. 80% w Luksemburgu).

Ponadto należy wskazać, iż wszelkie projektowane regulacje w zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej muszą być spójne z wypracowanym przez OECD stanowiskiem dotyczących reżimów podatkowych przewidujących w swoich regulacjach szczególny sposób opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej oraz z wytycznymi OECD w ramach inicjatywy *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) zawartymi w raporcie dotyczącym Działania nr 5 – *Efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i rzeczywistej działalności podatników*. W konsekwencji państwa, w których już funkcjonuje ulga Innovation Box jak również państwa planujące wprowadzenie przedmiotowych rozwiązań są zobowiązane do dostosowania swoich regulacji do wytycznych wynikających z Działania nr 5 BEPS. W raporcie tym zaprezentowano także wytyczne dotyczące konstruowania samej ulgi podatkowej, tzw. *podejście nexus (Modified Nexus Approach)* – tj. konieczność zachowania związku między poniesionymi kosztami, prawami własności intelektualnej oraz generowanym dochodem z tych praw. Zgodnie *podejściem nexus* korzyści wynikające z ulgi podatkowej uzależnione są od zakresu działalności badawczo-rozwojowej podejmowanej przez podatnika – skorzystanie z ulgi podatkowej jest możliwe w sytuacji występowania powiązania między dochodem kwalifikującym się do ulgi a wydatkami poniesionymi w celu jego uzyskania.

Proponowane w projekcie ustawy rozwiązanie polega na preferencyjnym opodatkowaniu 5% stawką podatkową dochodów uzyskiwanych przez podatnika z praw własności intelektualnej, których podatnik jest właścicielem, współwłaścicielem, użytkownikiem lub posiada prawa do korzystania z nich na podstawie umowy licencyjnej i, które są chronione na podstawie obowiązującego prawa krajowego lub międzynarodowego przez m.in. patent, dodatkowe prawo ochronne na wzór użytkowy czy prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, zwane dalej „kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej ”.

Projekt przewiduje również możliwość skorzystania z ulgi Innovation Box w sytuacji, gdy podatnik dokona zakupu kwalifikowanych praw własności intelektualnej, o których mowa powyżej, pod warunkiem, iż następnie poniesie on koszty związane z rozwojem lub ulepszeniem nabytego prawa.

Dochodem kwalifikującym się do ulgi Innovation Box jest dochód uzyskany z tytułu należności/opłat licencyjnych lub innych należności związanych z wykorzystywaniem kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, dochód ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jak również, co istotne, dochód z tego aktywa uwzględniony w cenie sprzedaży lub usługi określany na zasadzie ceny rynkowej.

Warunkiem koniecznym dla skorzystania z projektowanej preferencji jest wymóg prowadzenia przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej bezpośrednio związanej z wytworzeniem, komercjalizacją, rozwojem lub ulepszeniem kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, co stanowi wyraz realizacji zasady *nexus*. Poziom dochodu z IP kwalifikowanego do zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania będzie wyliczany przy zastosowania formuły (wzoru) wynikającej z raportu nr 5 BEPS. Projekt przewiduje również możliwość zlecenia wykonania prac badawczo-rozwojowych innym podmiotom, zarówno niepowiązanym jak i powiązanym.

Podatnik, który będzie chciał skorzystać z projektowanej preferencji będzie zobowiązany prowadzić szczegółową ewidencję rachunkową w sposób umożliwiający obliczenie podstawy opodatkowania, w tym powiązanie ponoszonych kosztów prac badawczo-rozwojowych z osiąganymi dochodami z praw IP powstałymi w wyniku przeprowadzenia tych prac

Należy podkreślić, że stosowanie tej ulgi (niższej stawki podatku do kwalifikowanych dochodów) będzie prawem, a nie obowiązkiem podatnika. Jest to o tyle istotne, gdyż z korzystaniem z ulgi wiążą się, bądź co bądź, dodatkowe obowiązki po stronie podatników, w szczególności wspomniany wyżej obowiązek prowadzenia ewidencji pozwalającej na monitorowanie i śledzenia efektów prac B+R.

Podatnik będzie miał możliwość stosowania przedmiotowej ulgi przez cały okres trwania ochrony prawnej kwalifikowanych praw własności intelektualnej. W przypadku tych aktywów, które podlegają procedurze zgłoszenia/rejestracji, podatnik będzie mógł skorzystać z preferencji podatkowej od momentu zgłoszenia lub złożenia wniosku o rejestrację (obowiązek zwrotu kwoty ulgi w przypadku wycofania wniosku, odmowy udzielenia prawa lub odrzucenia wniosku o rejestrację).

2) wprowadzenie szczególnych rozwiązań odnoszących się do nabywania przez podmioty gospodarcze pakietów wierzytelności

Z uwagi na brak możliwości rozpoznania strat związanych z wierzytelnościami w połączeniu z brakiem możliwości rozpoznania pełnej bazy kosztowej nabycia wierzytelności co może skutkować efektywnym opodatkowaniem działalności polegającej na ich windykacji na dużo wyższym niż średni poziomie, proponuje się wprowadzenie:

- przepisów pozwalających na rozpoznanie pełnej bazy kosztowej nabycia pojedynczej wierzytelności,

- analogicznych zasad opodatkowania odnoszących się do pakietu wierzytelności, jako lepiej odzwierciedlającego ekonomiczny charakter tego typu transakcji, niż w przypadku analizy pojedynczych wierzytelności wchodzących w jego skład.

W obecnym stanie prawnym w organy podatkowe stoją na stanowisku, iż wydatek na nabycie wierzytelności stanowi dla nabywcy koszt uzyskania przychodów dopiero w momencie uzyskania przychodu w postaci zapłaty całości należności. W przypadku częściowej zapłaty wydatek ten jest kosztem uzyskania przychodu w proporcji uiszczonej wpłaty do osiągniętego przychodu. W sytuacji, gdy spłacana jest jedynie część wierzytelności, to za koszt uzyskania przychodów danego roku podatkowego może być uznana również tylko taka część poniesionych na nabycie tej wierzytelności wydatków, jaka dotyczy przychodów uzyskanych przez podatnika w związku z wyegzekwowaną spłatą wierzytelności. Jeżeli więc, kwota wierzytelności jest spłacana przez dłużnika w różnych latach, wówczas koszty również są uznane za koszty uzyskania przychodów w takiej wysokości, jaka odpowiada spłacie wierzytelności w danym roku, czyli proporcjonalnie do uzyskanego przychodu.

Przedstawiona metodologia rozliczania podatkowego wyniku nabywanych wierzytelności została wielokrotnie potwierdzona przez sądy[1], m.in. w wyroku NSA z dnia 20.09.2011 r. sygn. akt II FSK 615/10. W orzeczeniu tym sąd wskazał, że: *„…poniesione koszty można kwalifikować jako koszty uzyskania przychodu proporcjonalnie do osiągniętego przychodu z wierzytelności, w stosunku do jej faktycznej wartości, w tym przypadku wartości nominalnej. W przekonaniu Sądu zasada "proporcjonalnego" w czasie i w wysokości potrącenia kosztów uzyskania przychodów w latach, w których podatnik uzyskiwał z tego tytułu przychody, w pełni*

[1] zob. także m.in.: wyrok NSA z dnia 23 marca 2016 r., II FSK 229/14, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 lutego 2018 r. ,I SA/Po 1118/17 (niepr.), wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3169/15 (niepr.); w orzecznictwie można jednak spotkać pogląd odmienny, zgodny z projektowanymi przepisami; tak np: wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 lipca 2017 r., I SA /Gd 404/17 (niepr.), wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 kwietnia 2017 r., I SA/Wr 1030/16.

odpowiada konstrukcji podatku dochodowego, a więc konieczności powiązania kosztu z konkretnym przychodem."

Po zmianie przepisów koszty nabycia wierzytelności bądź pakiety wierzytelności będą rozpoznawane „wprost" w kwocie odpowiadającej kwocie uzyskanego z niej przychody, do momentu zrównania się przychodu ze spłaty wierzytelności (pakietu wierzytelności) z kwotą poniesionego na jej (jego) nabycie wydatku (tj. innymi słowy, do momentu rozliczenia całości wydatków na nabycie określonej wierzytelności bądź pakietu wierzytelności).

Przykładowe rozliczenie przychodów osiągniętych z nabytej wierzytelności przed i po zmianie przedstawia się następująco:

Zdarzenie	**Stan obecny**	**Stan projektowany**
1. Nabycie wierzytelności o wartości nominalnej 1000 zł za 200 zł	bez skutków u nabywcy	bez skutków u nabywcy
2. Odzyskanie 200 zł	przychód = 200 zł, koszt = 40 zł (1/5*200 zł); dochód = 160 zł	przychód = 200 zł, koszt = 200 zł; dochód = 0 zł
3. Odzyskanie 400 zł	przychód = 400 zł, koszt = 80 zł; dochód = 320 zł	przychód = 400 zł; koszt = 0 zł; dochód = 400 zł
4. Odsprzedaż pozostałej części wierzytelności za 10 zł	przychód = 10 zł; koszt = 80 zł; strata = 70 zł (strata nie jest kosztem)	przychód = 10 zł, koszt = 0 zł; dochód = 10 zł
Razem podstawa opodatkowania:	Przychody = 600 zł; Koszty = 120 zł Dochód = 480 zł;	Przychody = 610 zł; Koszty = 200 zł; Dochód = 410 zł

Przewiduje się, iż analogicznie rozliczane będą przychody i koszty dotyczące wierzytelności nabytych w pakiecie (co najmniej 100 wierzytelności). W obecnym stanie prawnym przedsiębiorcy są obowiązani ustalać uśredniony koszt nabycia każdej wierzytelności wchodzącej w skład większej liczby nabytych jednorazowo wierzytelności (pakiety wierzytelności). Jak wyjaśniono powyżej, po wejściu w życie projektowanej zmiany, faktyczne

spłaty z każdej wierzytelności nabytej w ramach „pakietu” będą zaliczane na spłatę ceny nabycia całego pakietu.

3) wprowadzenie ulgi dla banków spółdzielczych dokonujących wpłat na System Ochrony Instytucjonalnej (IPS)

W związku z przysługującym bankom spółdzielczym uprawnieniem dotyczącym przynależności do Systemu Ochrony Instytucjonalnej (IPS) i wnioskowanym przez to środowisko zaliczeniem do kosztów podatkowych wpłat dokonywanych przez te banki na IPS, w projekcie przewiduje się wprowadzenie kompleksowego rozwiązania kwestii przynależności banków spółdzielczych do IPS. Projekt przewiduje, aby środki przekazywane przez banki spółdzielcze na system IPS nie stanowiły kosztów uzyskania przychodów, przy jednoczesnym nieuznaniu za przychód podatkowy kwot stanowiących równowartość umorzonych zobowiązań, jeżeli umorzenie związane będzie z pomocą otrzymywaną przez banki spółdzielcze z funduszu pomocowego (IPS).

Ponadto zwolnione przedmiotowo od podatku zostaną środki finansowe otrzymane przez banki spółdzielcze, bank zrzeszający, jednostkę zarządzającą, będących uczestnikami IPS, pochodzące z funduszu pomocowego w ramach realizacji celów wymienionych w rozumieniu ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, pochodzące z funduszu pomocowego w ramach realizacji celów wymienionych w tej ustawie, w tym bezzwrotne wpłaty na fundusz zasobowy, fundusz (kapitał) zapasowy lub fundusz (kapitał) rezerwowy w przypadku, gdy jednostką zarządzającą będzie spółka akcyjna. Wydatki i koszty bezpośrednio sfinansowane z tych dochodów podlegać będą wykluczeniu z kosztów uzyskania przychodów.

Projekt przewiduje ponadto, iż bankom spółdzielczym będzie przysługiwało prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania o 50% kwoty wniesionej na IPS, jeżeli w roku podatkowym kapitały własne banku zostaną zasilone wartością kwot odpowiadającym wpłatom na IPS. Banki spółdzielcze, które nabędą prawo do tego odliczenia i które poniosą za ten rok podatkowy stratę albo wielkość osiągniętego dochodu w tym roku podatkowym będzie niższa od kwoty przysługującego odliczenia, będą mogły pomniejszyć podstawę opodatkowania do opodatkowania (do czasu wyczerpania), jednakże przez okres nie dłuższy niż trzy kolejno po sobie następujące lata podatkowe.

4) wprowadzenie alternatywnego sposobu opodatkowania emisji euroobligacji

Docelowo projekt przewiduje zwolnienie od podatku odsetek i dyskonta, uzyskanych przez nierezydentów (zarówno podatników PIT i CIT) z obligacji emitowanych i dopuszczonych do

obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok.

Rozwiązanie to ma jednak obowiązywać do emisji obligacji dokonanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

W odniesieniu do emisji obligacji dokonanych przed 1 stycznia 2019 przewiduje się rozwiązanie polegające na możliwości wyboru przez emitentów obligacji alternatywnego sposobu opodatkowania dochodów z ww. tytułów.

Propozycja opiera się na możliwości wyboru przez podatnika, będącego emitentem obligacji, klasycznej (dotychczasowej) formy opodatkowania tych dochodów (tj. podatkiem pobieranym u źródła od obligatariusza) albo proponowanej w projekcie – formy opodatkowania, której założeniem jest przejęcie obowiązku podatkowego w tym zakresie przez podatnika będącego emitentem.

Przesunięcie opodatkowania na emitenta, w alternatywnej formule, dotyczy tylko dochodów uzyskanych przez nierezydentów, gdyż praktyka realizacji obowiązków płatnika wobec tej grupy podatników wykazała dużą nieefektywność poboru podatku, a także stosowania zwolnienia podatkowego określonego dla dochodów z odsetek i dyskonta od listów zastawnych.

Wybór alternatywnego opodatkowania przychodów z odsetek i dyskonta przewidzianych pozostaje w gestii decyzji samego podatnika. Wybór ten ogranicza się jedynie do określonej serii emisji, co oznacza, że tylko emisje obligacji zgłoszone do urzędu skarbowego, na zasadach określonych w projekcie, będą mogły podlegać pod proponowane zasady opodatkowania. Identyfikacji emisji podatnik dokonywać będzie zarówno w zawiadomieniu składanym przed emisją obligacji jak i w deklaracji podatkowej składanej w celu rozliczenia zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodu z emisji obligacji.

Wybór proponowanych zasad opodatkowania przychodów z emisji obligacji oznaczać będzie zwolnienie emitenta i innych podmiotów (podmioty prowadzące rachunki zbiorcze papierów wartościowych) z obowiązków płatnika, w tym z obowiązków składania informacji podatkowych o wysokości uzyskanych dochodów (informacji IFT-1 i IFT-2).

Przesunięcie opodatkowania odsetek i dyskonta na podatnika będącego emitentem powoduje, że zasadne jest zwolnienie z opodatkowania nabywców obligacji będących nierezydentami, z

tytułu dochodów z obligacji (w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tych samych dochodów). Opodatkowanie odsetek i dyskonta realizowane będzie bowiem przez emitenta.

Emitent zobligowany będzie do zapłaty podatku od sumy dokonanych w roku podatkowym wypłat, w terminach przewidzianych obecnie dla tzw. rozliczenia rocznego, tj. do końca trzeciego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego podatnika.

Projekt skierowany jest również do banków hipotecznych, w zakresie dokonywanych przez te banki emisji listów zastawnych, zgodnie z ustawą o listach zastawnych i bankach hipotecznych. W odniesieniu do listów zastawnych projekt nie wprowadza ograniczeń co do warunków emisji, które uprawniać będą do wyboru alternatywnego sposobu opodatkowania.

Projekt przewiduje również prawo do wyboru opodatkowania według powyżej opisanych zasad przychodów otrzymanych przez podatników przed dniem wejście w projektowanej ustawy, jeśli na dzień jej wejścia nie doszło jeszcze do wykupu wyemitowanych obligacji. Propozycja ta ma na celu zrównanie praw podatników dokonujących emisji przed i po dniu wejścia w życie ustawy.

Proponowane rozwiązania dotyczyć również mogą podatników niemających siedziby ani zarządu na terytorium Polski, jeśli emisja obligacji związana będzie z działalnością zakładu zagranicznego w Polsce takiego podatnika oraz należności i zobowiązania z tytułu obligacji stanowić będą przypisany dla celów podatkowych majątek zakładu zagranicznego.

Projekt przewiduje także możliwość opodatkowania finansowania pochodzącego z emisji obligacji dokonanych przez polskich podatników, za pośrednictwem zagranicznych spółek celowych.

5) wprowadzenie odrębnych regulacji regulujących zasady opodatkowania dochodów z walut wirtualnych

W ostatnich latach można zaobserwować dynamiczny rozwój rynku walut wirtualnych. Obowiązujące przepisy, które regulują opodatkowanie dochodów osób fizycznych oraz osób prawnych, nie uwzględniają specyfiki transakcji z użyciem tych walut. Powoduje to, szczególnie w zakresie podatku PIT, wiele wątpliwości interpretacyjnych przy opodatkowaniu dochodów z obrotu kryptowalutami.

Projekt ustawy wprowadza zmiany do ustawy PIT oraz ustawy CIT, które kompleksowo regulują kwestie opodatkowania dochodów uzyskanych z obrotu walutami wirtualnymi.

Nowe regulacje obejmować będą obrót walutami wirtualnymi zdefiniowanymi w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Według tej ustawy waluta wirtualna, to cyfrowe odwzorowanie wartości, które nie jest:

a) prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej,

b) międzynarodową jednostką rozrachunkową ustanawianą przez organizację międzynarodową i akceptowaną przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące,

c) pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych,

d) instrumentem finansowym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi,

e) wekslem lub czekiem

– oraz jest wymienialne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego.

Definicja ta obejmuje zarówno tzw. kryptowaluty, jak i scentralizowane waluty wirtualne. Użyte pojęcie jest dosłownym tłumaczeniem pojęcia „*virtual currencies*" stosowanego przez FATF (Financial Action Task Force) dla określenia walut niebędących prawnymi środkami płatniczymi i obejmującego zarówno kryptowaluty (takie jak np. Bitcoin, Monero, Litecoin itp.), jak również dla określenia scentralizowanych walut wirtualnych (takie jak np. WebMoney czy PerfectMoney). Scentralizowana waluta wirtualna posiada jednego centralnego administratora, który zarządza ich wydawaniem i dystrybucją, a także prowadzi centralny rejestr płatności i posiada uprawnienie do wykupu jednostek danej waluty wirtualnej.

Zakwalifikowanie przychodów z obrotu walutami wirtualnymi do źródła - kapitały pieniężne

Przychody z obrotu walutami wirtualnymi kwalifikowane będą odpowiednio do przychodów z kapitałów pieniężnych (art. 17 ustawy PIT) lub zysków kapitałowych (art. 7b ustawy CIT). Dla przychodów z tego tytułu określone zostaną szczególne zasady opodatkowania. Przychody te nie będą łączone z innymi przychodami z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych). Kwalifikacja do źródła przychodów – kapitały pieniężne dokonana zostanie nawet wtedy, gdy

podatnik będzie osiągał przychody z obrotu walutami wirtualnymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W konsekwencji przyjęcia powyższych zasad, poniesiona strata z obrotu walutami wirtualnymi, nie będzie mogła być odliczona od innych dochodów podatnika, np. ze sprzedaży akcji, czy też z prowadzonej działalności gospodarczej.

Do źródła przychodów z obrotu walutami wirtualnymi nie będą natomiast zaliczane przychody podmiotów prowadzących działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług w zakresie:

a) wymiany walut wirtualnych i środków płatniczych,

b) wymiany walut wirtualnych na inne waluty wirtualne,

c) pośrednictwa w wymianie, o której mowa w lit. a) lub b),

d) prowadzenia rachunków, czyli prowadzonych w formie elektronicznej zbiorów danych identyfikacyjnych zapewniających osobom uprawnionym możliwość korzystania z jednostek walut wirtualnych, w tym przeprowadzania transakcji ich wymiany.

Przykładem są tu m.in. podmioty prowadzące giełdy walut wirtualnych, kantory walut wirtualnych.

Przychody z obrotu walutami wirtualnymi

Do przychodów zaliczane będą przychody ze sprzedaży walut wirtualnych na giełdzie, w kantorze oraz na wolnym rynku, czyli przychody z wymiany waluty wirtualnej na prawny środek płatniczy.

Na równi ze sprzedażą walut wirtualnych traktowana będzie zapłata takimi walutami za towar, usługę lub prawo majątkowe niebędące walutą wirtualną oraz regulowanie innych zobowiązań walutą wirtualną. W tym przypadku, przychód z kapitałów pieniężnych będzie odpowiadał cenie zakupionego towaru lub usługi.

<u>Wymiana pomiędzy walutami wirtualnymi, niezależnie od tego czy dokonywana na giełdzie, czy też jednostkowo pozostanie obojętna w podatku dochodowym.</u>

Koszty uzyskania przychodów

Opodatkowaniu podlegał będzie dochód podatnika, czyli będzie możliwe uwzględnienie wydatków związanych z obrotem walutą wirtualną.

Międzyokresowe rozliczanie kosztów uzyskania przychodów

Przy tej metodzie nie będzie konieczne identyfikowanie konkretnych wydatków z konkretnymi przychodami.

Wszystkie koszty jakie podatnik poniesie w danym roku podatkowym, będzie obowiązany wykazać w zeznaniu rocznym, niezależnie od tego, czy w tym samym roku uzyska przychód, czy też nie.

Koszty danego roku podatkowego, które przewyższą uzyskane w tym roku przychody, zwiększą koszty podatkowe następnego roku podatkowego.

Określenie kosztów uzyskania przychodów

Kosztami podatkowymi będą udokumentowane wydatki na nabycie walut wirtualnych, poniesione w danym roku podatkowym, ale wyłącznie bezpośrednio związane z nabyciem i sprzedażą walut wirtualnych. Kosztami uzyskania przychodów nie będą więc w szczególności koszty finansowania zakupu walut wirtualnych (koszty pożyczek, kredytów itp.).

Pobór podatku

Projekt zakłada przyjęcie zasady samoobliczenia podatku, bez pośrednictwa płatnika. Podatek rozliczany będzie w zeznaniu rocznym. W trakcie roku podatnicy nie będą zobowiązani wpłacać zaliczek na podatek (w przypadku innych przychodów z kapitałów pieniężnych, podatnicy PIT nie wpłacają w ciągu roku zaliczek na podatek).

Biorąc pod uwagę, że obrót walutami wirtualnymi możliwy jest na różnych płaszczyznach (giełda polska, giełda zagraniczna, kantor, obrót prywatny), projekt nie przewiduje wprowadzania przepisów obligujących określone podmioty do sporządzania informacji dla podatników oraz urzędów skarbowych o dokonanych w danym roku podatkowym transakcjach sprzedaży walut wirtualnych. W większości takich transakcji, dane nabywcy, zbywcy waluty wirtualnej nie są bowiem weryfikowane.

„Wykopywanie” walut wirtualnych przez kopaczy

W zależności od tego, na czyj rachunek dany podmiot będzie „kopał” uzyskane przychody kwalifikowane będą do poszczególnych źródeł.

Jeżeli „kopacz” będzie to robił na własny rachunek i sam sprzedawał waluty wirtualne (płacił nimi za towar/usługę), przychód z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych) powstanie u niego w momencie sprzedaży (zapłaty).

W przypadku, gdy „kopacz” będzie to robił na cudze zlecenie (umowa zlecenia, umowa o pracę itp.), wartość otrzymanych walut wirtualnych w ramach wynagrodzenia opodatkowana będzie jak wynagrodzenie za pracę (z tytułu umowy zlecenia), niezależnie od tego czy wynagrodzenie będzie wypłacone w walutach wirtualnych w całości czy w części. Natomiast w momencie sprzedaży przez „kopacza” tak pozyskanych walut (zapłaty nimi), powstały przychód kwalifikowany będzie do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych).

Sprzedaż towarów/usług rozliczana walutami wirtualnymi

Przyjęcie płatności przez przedsiębiorcę za towar/usługę w postaci waluty wirtualnej, traktowane będzie jak dwie umowy. Każda ze stron zawartej umowy będzie zarówno sprzedawcą, jak i nabywcą. Przychodem przedsiębiorcy ze sprzedaży np. towaru, będzie cena (wartość) tego towaru.

Natomiast w momencie sprzedaży przez przedsiębiorcę tak pozyskanych walut (zapłaty nimi), powstały przychód kwalifikowany będzie do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych (zysków kapitałowych).

II. W odniesieniu do już funkcjonujących regulacji przewidziane projektem modyfikacje polegają na:

1) poszerzeniu zakresu zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ustawy o CIT

Regulacja zawarta obecnie w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ma na celu wyłączenie ze zwolnienia przedmiotowego dochodów (przychodów) funduszu z tytułu m.in. odsetek od pożyczek udzielonych spółkom niemającym osobowości prawnej, które zgodnie z przepisami państwa ich siedziby nie są traktowane jak osoby prawne i nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu.

Proponowana w projekcie zmiana tego przepisu ogranicza zakres wyjątków od zwolnienia przedmiotowego (a tym samym poszerza to zwolnienie) na odsetki od pożyczek udzielonych przez - podlegające nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowych – banki, w tym banki spółdzielcze lub SKOKi. Udzielanie pożyczek przez te podmioty, co do zasady nie zmierza do optymalizacji, której art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ustawy o CIT ma zapobiegać. Na mocy proponowanego art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ustawy o CIT, wyeliminowane zostaną także wątpliwości co do niewykluczenia z uprawnień podatkowych transakcji, do których odnoszą się regulacje art. 12 ust. 4 pkt 15 lit. c oraz w art. 15 ust. 1h pkt 2–4 ustawy o CIT w przypadku umów sekurytyzacji i umów o subpartycypację zawartych przez banki z funduszem sekurytyzacyjnym albo z towarzystwem funduszy inwestycyjnych tworzącym

fundusz sekrytyzacyjny. Wykluczenie ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b nie obejmuje bowiem wierzytelności banków z tytułu kredytów (pożyczek), niezależnie od tego, jaki jest status prawny kredytobiorcy (pożyczkobiorcy), np. status spółki osobowej.

2) uregulowaniu zasad rozliczania pożyczek papierów wartościowych

Projektowane przepisy wyraźnie wskazują, że pożyczka papierów wartościowych (definiowana w słowniczku ustawy) jest rozliczana wynikowo tj. przychód dla „pożyczkodawcy" stanowi wyłącznie „element odsetkowy" rozumiany jako różnica między ceną odkupu papieru wartościowego a ceną za jaki został on przekazany w ramach takiej transakcji.

3) zwolnienia od podatku określonych rodzajów dochodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń uzyskiwanych w związku z realizacją umów offsetowych

Zmiana ta ma na celu przeniesienie na poziom ustawowy regulacji wynikającej obecnie z rozporządzeń Ministra Finansów. Jest to o tyle uzasadnione, iż minister właściwy ds. finansów publicznych wydał już kilkanaście rozporządzeń o zaniechaniu poboru podatku od ww. dochodów.

4) zmiany w zakresie przepisów dotyczących cen transferowych

Ważnym celem wprowadzenia regulacji jest uproszczenie przepisów podatkowych, a także zmniejszenie obciążeń o charakterze biurokratycznym i administracyjnym dla przedsiębiorców, w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw.

Projektowane przepisy wpisują się w pakiet działań legislacyjnych, których celem jest uszczelnienie systemu podatkowego, w szczególności w zakresie podatków dochodowych tak, aby zapewnić powiązanie wysokości podatku, płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu.

Oba cele projektu ustawy wpisują się w realizację Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, przyjętej przez Radę Ministrów w dniu 14 lutego 2017 r. Jej ogólne ramy wyznacza obowiązująca już Konstytucja Biznesu – Prawo przedsiębiorców. Wynikające z obu tych dokumentów partnerskie podejście w relacjach między administracją podatkową a przedsiębiorcami wyraża się w filozofii 3xP, tj. prostym, przejrzystym i przyjaznym systemie podatkowym. Filozofia ta znajduje odzwierciedlenie we wprowadzanych regulacjach.

Innym celem projektu jest dostosowanie obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej regulacji w zakresie cen transferowych do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego.

W dniu 10 lipca 2017 r. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwana dalej: „OECD”) opublikowała zaktualizowane „Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych” (zwane dalej: „Wytyczne OECD”). Należy przy tym wskazać, że od poprzedniej aktualizacji upłynęło 7 lat. Dokonana aktualizacja miała na celu ujęcie w Wytycznych OECD w sposób kompleksowy dorobku OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucaniu zysków (ang. BEPS) w obszarze transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zaktualizowana wersja zawiera w szczególności:

- rezultaty prac w ramach Działań 8-10 projektu BEPS i będące ich wynikiem aktualizacje rozdziałów Wytycznych OECD dotyczących transakcji wewnątrzgrupowych i umów o podziale kosztów, a także stosowania zasady ceny rynkowej (*OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports*);
- rezultaty prac w ramach Działania 13 projektu BEPS, który dotyczył obowiązku dokumentacyjnego w zakresie dokumentacji lokalnej (*local file*), dokumentacji o grupie podmiotów (*master file*), a także raportowania według krajów (CbC) (*OECD/G20 Base Erosion and Profit Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting Action 13: 2015 Final Reports*);
- rezultaty prac w zakresie tworzenia zestawów zasad, których respektowanie skutkowałoby automatycznym akceptowaniem przez krajową administrację podatkową cen transferowych (*safe harbours*) (*Revised Section E on Safe Harbours in chapter IV of the Transfer Pricing Guidelines 2013*).

Rozszerzenie przedmiotu wytycznych skłania również polskie władze podatkowe do odniesienia się do nich, w szczególności poprzez ich bezpośrednie lub pośrednie uwzględnienie w systemie prawnym Rzeczypospolitej Polskiej. Należy podkreślić, że do tej pory, jedynie rezultaty prac w ramach Działania 13 zostały bezpośrednio wprowadzone do krajowego porządku prawnego. Obecna nowelizacja uzupełnia krajowy porządek prawny o kolejne elementy dorobku OECD w zakresie cen transferowych.

Przedstawiony projekt ustawy dotyczy nie tylko zmiany przepisów w zakresie dokumentacji cen transferowych, ale także m.in. zasady ceny rynkowej, definicji podmiotów powiązanych, korekty cen transferowych, itd. Zatem obejmuje ona swoim zakresem kompleksowe uregulowanie tematyki cen transferowych poprzez stworzenie odrębnego rozdziału w ustawie

o CIT i ustawie o PIT. Przepisy w zakresie zasady ceny rynkowej nie były gruntownie nowelizowane i wymagają obecnie dostosowania oraz doprecyzowania, chociażby w kontekście prac OECD w zakresie projektu BEPS w zakresie zwalczania erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków (np. doprecyzowanie kwestii recharakteryzacji transakcji oraz *non-recognition*, wprowadzenie uproszczeń typu *safe harbour*), jak również z powodu zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej (np. dostosowanie definicji podmiotów powiązanych).

Najważniejsze zmiany wprowadzane niniejszym projektem ustawy obejmują:

1. **[zmniejszenie obowiązków dokumentacyjnych]** Projekt przewiduje podniesienie progów dokumentacyjnych, po przekroczeniu których powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych. W efekcie, skutkuje to znaczącym zmniejszeniem obowiązków dla większości podatników, a w szczególności dla mikro, małych i średnich przedsiębiorców. Zmianie ulega też sam mechanizm określenia progów, który będzie dużo łatwiejszy w stosowaniu.
2. **[wydłużenie terminów]** Wydłuża się terminy na złożenie oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych oraz złożenie informacji o cenach transferowych z 3 do 9 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego. Z kolei termin na sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych będzie jeszcze dłuższy i wyniesie 12 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego.
3. **[ułatwienia i zwolnienia dokumentacyjne]** Wprowadza się możliwość realizacji obowiązku posiadania grupowej dokumentacji cen transferowych poprzez wykorzystanie w tym celu bezpośrednio dokumentacji sporządzonej przez inny podmiot z grupy, w tym również w języku angielskim. W efekcie podatnicy, którzy otrzymują taką dokumentację z grupy nie będą zobowiązani do sporządzenia jej we własnym zakresie. Dodatkowo, wprowadza się cztery nowe zwolnienia dokumentacyjne, obejmujące (a) transakcje kontrolowane zawierane między podmiotami krajowymi (pod pewnymi warunkami), (b) transakcje kontrolowane, które w całości nie stanowią przychodu lub kosztów uzyskania przychodów, (c) transakcje kontrolowane, których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy Prawo zamówień publicznych oraz (d) transakcje kontrolowane w zakresie przypisywania dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne podmioty powiązane, jeżeli przepisy umów o unikaniu podwójnego

opodatkowania przewidują, że dochody te mają być opodatkowane poza Rzeczpospolitą Polską.

4. **[ujednolicenie wymogów dokumentacyjnych ze standardami OECD]** Zmianie ulegają elementy lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych, tak aby odzwierciedlały one wymogi wynikające z wytycznych OECD.
5. **[wprowadzenie uproszczonych zasad rozliczeń]** Wprowadza się uproszczone rozwiązania (ang. *safe harbours*), których zastosowanie przez podatnika skutkuje uznaniem ceny lub elementu ceny za rynkową. Skorzystanie z takiego rozwiązania z jednej strony zapewnia podatnikom ochronę przed zakwestionowaniem ceny przez organ podatkowy, a z drugiej strony podatnik zostanie zwolniony w dużym stopniu z obowiązków dokumentacyjnych w tym zakresie. Takie rozwiązania są przewidziane dla dwóch rodzajów transakcji, tj. pożyczek oraz usług mających charakter usług o niskiej wartości dodanej.
6. **[kompleksowe uregulowanie zasady ceny rynkowej]** Wprowadzane rozwiązania umożliwiają zastosowanie, w uzasadnionych przypadkach, innych niż wymienione w ustawie metod, w tym technik wyceny, do określania przychodów lub kosztów uzyskania przychodów podatnika z transakcji kontrolowanych, co umożliwi organom podatkowym efektywniejszą weryfikację zgodności warunków pomiędzy podmiotami powiązanymi z warunkami rynkowymi.
7. **[warunki stosowania korekty cen transferowych]** Wprowadza się jednoznaczną regułę, że korekta cen transferowych stanowi odpowiednio przychód lub koszt uzyskania przychodów i jest ujmowana w roku, którego dotyczy – o ile spełnione są warunki wskazane w przepisie.
8. **[doprecyzowanie niektórych instrumentów weryfikacji cen transferowych]** Dotychczasowe uprawnienie organu podatkowego do uwzględnienia całokształtu warunków, na jakich prowadzą działalność podmioty powiązane poprzez uznanie, że w określonych warunkach dana transakcja nie zostałaby zawarta (ang. *non-recognition*) lub zostałaby zawarta inna (ang. *recharacterization),* wywodzone z brzmienia obowiązującego art. 11 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 25 ust. 1 ustawy o PIT zostało we wprowadzanych regulacjach doprecyzowane. Doprecyzowanie funkcjonowania tych instrumentów stanowi wdrożenie wytycznych OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucaniu zysków (ang. BEPS).
9. **[nowoczesne raportowanie cen transferowych]** Zastąpienie obowiązku składania przez podatników sprawozdań CIT/TP lub PIT/TP prostszym i bardziej przyjaznym dla

podatników raportowaniem cen transferowych w formie elektronicznej (TP-R), który jednocześnie zapewni większą efektywność typowania podatników do kontroli.

10. **[ujednolicenie pojęć i definicji]** Wszystkie przepisy dotyczące cen transferowych zostaną umieszczone w jednym nowym rozdziale. Jednocześnie, wprowadza się ok. 10 kluczowych definicji legalnych w celu ograniczenia potencjalnych sporów interpretacyjnych, które w przeszłości dotyczyły np. pojęcia transakcji.

Skutkiem przyjęcia ustawy będzie też wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych nowych przepisów wykonawczych, których stosowanie będzie z jednej strony bardziej przyjazne dla przedsiębiorców, z drugiej strony odpowiednio zabezpieczy interesy finansowe Skarbu Państwa.

- **Uszczelnienia systemu podatków dochodowych**

I. Wprowadzenie opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. *exit tax*)

Celem projektowanej nowelizacji ustawy o PIT oraz ustawy o CIT jest również dostosowanie polskich przepisów podatkowych do wprowadzonych w 2016 r. zmian w prawie Unii Europejskiej (dalej: UE) w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.

Istotą przepisów o *exit tax* jest opodatkowanie nierealizowanych jeszcze zysków kapitałowych, w związku z przeniesieniem przez podatnika , do innego państwa aktywów, w tym wchodzących w skład zagranicznego zakładu lub ze zmianą rezydencji podatkowej. Chodzi zatem o przypadki utraty przez dotychczasowe państwo siedziby podatnika bądź miejsca prowadzenia działalności (Polskę) prawa do opodatkowania dochodów, które zostały faktycznie wypracowane w okresie, w którym dany podatnik (składnik aktywów) podlegał jurysdykcji podatkowej tego państwa. Podatek z od niezrealizowanych zysków ze swej istoty nie dotyczy zatem każdego przeniesienia aktywów, a jedynie takiego, z którym wiąże się utrata przez dane państwo prawa do opodatkowania dochodu efektywnie wygenerowanego przed przeniesieniem.

Niniejszy projekt zawiera regulacje odpowiadające przepisom przewidzianym w Dyrektywie 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* (Dz. U. UE L 193 z 19.7.2016 str. 1) – tzw. dyrektywy

ATAD, w zakresie art. 5 regulującego opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu.

Dyrektywa ATAD została opublikowana w dniu 12 lipca 2016 r. i weszła w życie w dniu 8 sierpnia 2016 r. Ma ona na celu zwiększenie skuteczności krajowych systemów podatku dochodowego od osób prawnych 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 przepisów krajowych, określonych rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej, w tym regulacji przewidującej opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*).

Termin transpozycji art. 5 dyrektywy ATAD upływa 31 grudnia 2019 r.

Jak wskazano w motywie 10 preambuły do dyrektywy, 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.

Dyrektywa ATAD znajduje zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim (będących rezydentami do 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 do celów podatkowych w państwie trzecim.

Przepisy dyrektywy ATAD 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 członkowskich będą w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych.

Konsekwencją powyższego podejścia jest możliwość przyjęcia na gruncie krajowym surowszych warunków, czy też bardziej restrykcyjnych kryteriów przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, niż przewidziano w jej treści. Charakter dyrektywy jako regulacji *de*

minimis zwiększa zakres swobody państw członkowskich w doborze sposobu wdrożenia poszczególnych instytucji prawnych nią przewidzianych.

Niemniej, z uwagi na ryzyko niewłaściwej implementacji dyrektywy, należy podejść do tej możliwości z dużą ostrożnością. Zwłaszcza kształt regulacji dotyczącej *exit tax* został w dyrektywie zdeterminowany potrzebą uwzględnienia wniosków płynących z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w tym obszarze. Dlatego wybierając podejście bardziej restrykcyjne, państwa członkowskie muszą brać pod uwagę ewentualne ryzyko stwierdzenia niezgodności takich przepisów z prawem UE. Z uwagi na powyższe, punktem wyjścia przy implementacji powinno być przyjęcie rozwiązania jak najbardziej zbieżnego z rozwiązaniem przewidzianym w dyrektywie.

Należy podkreślić, iż opodatkowanie niezrealizowanych zysków w związku ze zmianą rezydencji podatkowej było rozwiązaniem znanym i stosowanym jeszcze przed wejściem w życie dyrektywy ATAD.

Tzw. podatek od wyjścia (*exit tax*) został wprowadzony w wielu krajach w celu ochrony ich suwerenności podatkowej w dobie postępującej globalizacji rynków międzynarodowych. Firmy i osoby prywatne dysponują szerokimi możliwościami zmiany rezydencji podatkowej w celu wyboru otoczenia regulacyjnego optymalnego dla swoich potrzeb ekonomicznych. Dla wielu państw utrata jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do zysków osiągniętych na ich terytorium stanowi wyzwanie gospodarcze i budżetowe. Podatek od wyjścia stosowany jest m.in. w Niemczech, Holandii, Danii, Francji, Hiszpanii, Irlandii, Luksemburgu, Portugalii, Szwecji i we Włoszech.

Ograniczony zakres harmonizacji w obszarze podatków bezpośrednich powoduje, iż państwa członkowskie UE mogą stosować różne rozwiązania krajowe dopasowane do własnych potrzeb, z uwzględnieniem jednak orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Cechą charakterystyczną konstrukcji podatku od wyjścia jest element transgraniczności – podatek występuje w sytuacji przeniesienia siedziby lub miejsca zamieszkania do innego państwa. Podatek od wyjścia najczęściej obejmuje niezrealizowane zyski kapitałowe, ale przedmiotem opodatkowania mogą być też udzielone zwolnienia podatkowe, zawieszone płatności podatku, przenoszenie środków trwałych pomiędzy podatnikiem a jego zakładem w innym państwie oraz tzw. ciche rezerwy.

Zakres podmiotowy może być ukształtowany różnie – niektóre państwa członkowskie stosują podatek wyłącznie do osób fizycznych albo osób prawnych, a niektóre do obydwu tych

kategorii. Poszczególne państwa do obu ww. kategorii podatników stosują odrębne warunki opodatkowana podatkiem od wyjścia, łagodniej traktując osoby fizyczne. W przypadku tej grupy podatników niektóre jurysdykcje stosują progi odnoszące się do wartości przenoszonego majątku bądź warunek odnoszący się do minimalnego okresu, w jakim podatnik musiał być rezydentem danego państwa przed zmianą rezydencji. Podatek taki w odniesieniu do osób fizycznych jest stosowany – w różnym zakresie i pod różnymi warunkami – m.in. we Francji, Danii, Portugalii, Hiszpanii, Belgii, Holandii.

Stosowane są dwie formy opodatkowania podatkiem od wyjścia. Pierwsza przewiduje opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych (tzw. *immediate exit tax*) z ewentualnym rozłożeniem płatności na raty. W drugiej następuje opodatkowanie zrealizowanych zysków byłego rezydenta (tzw. *extended tax liability*), czyli ma miejsce odroczenie podatku do czasu realizacji zysku.

Stosowanie podatku od wyjścia wiąże się z ryzykiem wystąpienia podwójnego opodatkowania. W przypadku opodatkowania zrealizowanych zysków byłego rezydenta (tzw. extended tax liability), gdy ma miejsce odroczenie podatku do czasu realizacji zysku w konsekwencji zmiany rezydencji przez podatnika, pojawiają się dwie jurysdykcje zainteresowane opodatkowaniem tego samego zysku. Niektóre państwa zdecydowały się na uregulowanie kwestii odnoszącej się odroczonego podatku od zrealizowanych zysków do czasu realizacji zysku, w zawieranych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. OECD w ramach inicjatywy dotyczącej przeciwdziałaniu erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków[2] w ramach Działania 6 obejmującego zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych stwierdza, iż umowy podatkowe nie powinny uniemożliwiać stosowania podatków od wyjścia w sytuacji zmiany rezydencji podatkowej, ale sugeruje wykorzystywanie procedury wzajemnego porozumiewania jako potencjalnego rozwiązania kwestii podwójnego opodatkowania, która może pojawić się w takich sytuacjach.

Swoboda państw członkowskich w kreowaniu swoich systemów podatkowych ograniczona jest koniecznością respektowania fundamentalnych swobód traktatowych przewidzianych prawem unijnym. Przepisy w zakresie opodatkowania exit tax, jako rodzące konsekwencje podatkowe w momencie przeniesienia się podatnika do innego kraju, były przedmiotem analizy TS UE głównie w kontekście swobody przedsiębiorczości.

[2] OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports.

Swoboda przedsiębiorczości umożliwia obywatelom państw członkowskich zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, jak również podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, na terytorium innego państwa członkowskiego na warunkach określonych przez to państwo dla własnych obywateli.

Orzecznictwo TS UE uzasadnia dopuszczalność opodatkowania niezrealizowanych zysków w związku ze zmianą rezydencji podatkowej, względami dotyczącymi zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej obejmującą czynnik czasowy, tj. rezydencję podatkową podatnika na terytorium kraju w ciągu okresu, w którym pojawiły się zyski (wyrok ws. *National Grid Indus BV*, C-371/10).

Jednocześnie Trybunał stwierdził, iż swobodę przedsiębiorczości naruszają przepisy przewidujące natychmiastowy pobór podatku od niezrealizowanych zysków związanych ze składnikami majątkowymi spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, już w chwili tego przeniesienia – jako rozwiązanie nieproporcjonalne. W ocenie Trybunału państwa członkowskie powinny określić alternatywne dla podatnika warianty opodatkowania obejmujące płatność natychmiastowa, odroczenie płatności lub rozłożenie jej na raty. W sytuacji odroczenia płatności podatku państwa członkowskie mogą określić odsetki lub wymagać gwarancji bankowych, co powinno jednak następować z uwzględnieniem okoliczności sprawy obejmujących rzeczywiste ryzyko niepobrania podatku (wyrok w sprawie *DMC MBH*, C-164/12).

Podobnie z orzeczeń wydanych w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków osób fizycznych (wyroki ws. *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02 i ws. *N*, C-470/04) można wywnioskować, iż zasadniczo stanowi ono ograniczenie swobody przedsiębiorczości, które może być jednak uzasadnione względami związanymi z zachowaniem integralności bazy podatkowej. Przyjęte rozwiązania muszą być jednak proporcjonalne.

W związku z orzecznictwem TS UE państwa członkowskie zmodyfikowały swoje przepisy przewidujące opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w związku ze zmianą rezydencji podatkowej, wprowadzając opcje rozłożenia płatności na raty lub odroczenia jej do momentu realizacji zysków. Np. w Holandii w przypadku emigracji, przeniesienia siedziby czy fuzji transgranicznej, które powodują naliczenie podatku od wyjścia, podatnik podatku dochodowego od osób prawnych ma do wyboru dobrowolną natychmiastową zapłatę podatku od wyjścia, płatność w momencie realizacji zysku kapitałowego lub zapłatę w dziesięciu ratach rocznych, niezależnie od momentu realizacji zysku.

Obecnie państwa członkowskie będą obowiązane do dostosowania swoich regulacji w zakresie opodatkowania *exit tax*, stosowanej w odniesieniu do osób prawnych, do zakresu przewidzianego dyrektywą ATAD.

Systematyka przepisów prawa dotyczących zasad opodatkowania podatkiem dochodowym, wynikająca z konstytucyjnej równości podmiotów w prawie nakazuje stosowanie analogicznych rozwiązań dotyczących osób prawnych oraz fizycznych, z uwzględnieniem jednak specyfiki wynikającej z odrębności podmiotowej osób fizycznych i osób prawnych oraz faktu, że w zakresie osób fizycznych państwo może wprowadzić inne regulacje, niż przewiduje Dyrektywa ATAD.

Uwzględniając powyższe, również w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono zmiany, które umożliwią także opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych osiąganych przez osoby fizyczne zarówno prowadzące działalność gospodarczą, jak i nie prowadzące działalności gospodarczej, w przypadku przeniesienia poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku lub zmiany rezydencji podatkowej. Jednakże w przypadku osób fizycznych przewiduje się wprowadzenie progu kwotowego w wysokości 4 mln zł dla wartości aktywów objętych podatkiem od niezrealizowanych zysków. Próg ten będzie miał zastosowanie do wszystkich osób fizycznych (zarówno nieprowadzących działalności gospodarczej, jak i prowadzących taką działalność). Należy zaznaczyć, iż wprowadzenie takiego progu dla osób prawnych nie jest dopuszczalne dyrektywą ATAD. Ponadto w przypadku tzw. majątku osobistego opodatkowanie *exit tax* zakłada się dodatkowe ograniczone działania omawianej regulacji do określnych kategorii składników majątku tj. wyłącznie do ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziałów w spółce, akcji i innych papierów wartościowych, pochodnych instrumentów finansowych oraz tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych

Konkretyzacja zdarzeń z którymi wiązać się będzie konieczność wykazania niezrealizowanych zysków jest zawarta w Dyrektywie i znajduje swoje odzwierciedlenie w przygotowywanym projekcie. Zdarzeniami tymi są:

1) przeniesienie przez polskiego rezydenta do swojego zagranicznego zakładu składnika majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) przeniesienie przez nierezydenta do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład,

składnika majątku dotychczas związanego z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;

3) przeniesienie przez nierezydenta do innego państwa całości lub części działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

4) zmiana rezydencji podatkowej przez polskiego rezydenta w wyniku której Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu do innego państwa.

Z powyższego wynika, iż opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków zasadniczo dotyczyć ma przypadków transgranicznego przeniesienia składników majątku „w ramach tego samego podatnika".

Zgodnie z projektem dla podatników podatku PIT obowiązywać mają 2 stawki - 3% podstawy opodatkowania (gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku) i stawka 19% w pozostałych sytuacjach. W przypadku podatników CIT stawka podatku wynosić ma 19% podstawy opodatkowania.

Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowić ma suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. Z kolei dochód z niezrealizowanych zysków stanowić ma nadwyżka wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku, w tym wynikającego ze zmiany rezydencji podatkowej, ustalanej na dzień jego przeniesienia ponad jego wartość podatkową.

Przewiduje się, że omawiane przepisy wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

II. Zmiany w zakresie klauzuli ogólnej w związku z ATAD

Projekt ustawy w tej części wprowadza zmiany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm., dalej: Ordynacja podatkowa lub Op), ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. *o postępowaniu egzekucyjnym w administracji* (Dz. U. z 2017 r. poz. 1201, 1475, 1954 i 2491), ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego* (Dz. U. z 2017 r., poz. 1453) oraz ustawie o KAS.

Główne zmiany objęte projektem w tym zakresie dotyczą:

a) częściowej implementacji dyrektywy Rady 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* (ATAD)
b) wprowadzenia rozwiązań, które mogą wpłynąć na zwiększenie efektu prewencyjnego przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania oraz doprecyzowujących niektóre ich elementy,
c) wprowadzenia zmian wpływających na poprawę ekonomiki postępowań przeciwko unikaniu opodatkowania,
d) doprecyzowania roli Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „Szef KAS"), jako organu podatkowego, w zakresie wykonywania zadań dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania,
e) dodania do słowniczka pojęć nowej definicji dot. środków ograniczających umowne korzyści. Środki ograniczające umowne korzyści postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających wynikające z tych umów";.

Zmiany objęte projektem zmierzają do pełniejszej realizacji wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz mają na celu dalsze ograniczania zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej. Stanowią one także element ewolucji rozwiązań wprowadzonych ustawą z dnia 13 maja 2016 r. *o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* (Dz. U. z 2016 r., poz. 846, z późn. zm., dalej: ustawa zmieniająca z 2016 r.), która przywróciła do polskiego systemu prawnego tzw. generalną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

W zakresie zmian dostosowawczych do przepisów prawa UE, projekt stanowi także odzwierciedlenie woli ustawodawcy unijnego, wskazującego w preambule do dyrektywy ATAD na konieczność przywrócenia zaufania do systemów podatkowych, w kontekście umożliwienia państwom członkowskim utrzymania suwerenności podatkowej. W tym celu, dyrektywa ATAD ustanawia minimalny poziom ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych, w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w UE.

Implementacja przepisów dyrektywy 2016/1164/UE w zakresie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Celem dyrektywy ATAD jest zwiększenie skuteczności krajowych systemów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w zakresie przeciwdziałania erozji bazy podatkowej na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza jego obszar. Cel ten ma zostać osiągnięty poprzez wdrożenie przez wszystkie państwa członkowskie UE najbardziej podstawowych rozwiązań (instytucji) prawnych, obliczonych na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej.

Charakter przepisów zawartych w dyrektywie ATAD stanowi wyraz politycznego dążenia do zapewnienia, aby podatki były płacone w jurysdykcji, w której generowane są zyski podatników i wytwarzana jest wartość ekonomiczna. Dyrektywa stanowi emanację prac Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju 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 BEPS, wpisując je w kontekst prawny funkcjonujący w państwach członkowskich.

Polska, jako członek OECD także zobowiązana jest do wdrożenia wniosków płynących ze sprawozdań końcowych OECD, dotyczących piętnastu działań służących zwalczaniu erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków. 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 bowiem na wdrażanie przez państwa członkowskie UE wniosków BEPS w jednolity i skoordynowany sposób, co ma znaczenie dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Jak zauważono w preambule do dyrektywy ATAD, 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.

Przepisy dyrektywy ATAD 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 tego jest możliwość przyjęcia na gruncie krajowym bardziej restrykcyjnych kryteriów przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, niż przewidziane w treści dyrektywy ATAD. Charakter dyrektywy jako

regulacji de minimis zwiększa zatem zakres swobody państw członkowskich w doborze sposobu wdrożenia poszczególnych instytucji prawnych przez nią przewidzianych.

Definicje środków ograniczających umowne korzyści oraz korzyści podatkowej, a także właściwość rzeczowa Szefa KAS

W projektowanych przepisach proponuje się wprowadzenie wspólnej w obrębie Ordynacji podatkowej definicji „korzyści podatkowej". Zgodnie z brzmieniem projektowanego art. 3 pkt 16 Ordynacji podatkowej, będzie nią korzyść wynikająca z uzgodnienia, polegająca na:

a) niepowstaniu zobowiązania podatkowego, odsunięciu w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżeniu jego wysokości,

b) powstaniu lub zawyżeniu straty podatkowej,

c) powstaniu nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższeniu kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,

d) braku obowiązku pobrania przez płatnika podatku, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

Pojęcie „korzyść podatkowa" było wcześniej zdefiniowane w art. 119e Ordynacji podatkowej na potrzeby Rozdziału 1 Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania Działu IIIA Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Projekt przewiduje uchylenie art. 119e Ordynacji podatkowej. Za korzyść podatkową, zgodnie w tym przepisem, uznaje się dotychczas:

1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości lub powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,

2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Zastosowanie wspólnej definicji „korzyści podatkowej" w projekcie ustawy jest uzasadnione z uwagi na cel projektowanych przepisów.

Działania podatników, zmierzające do minimalizowania obciążeń podatkowych przez wykorzystanie różnic w opodatkowaniu zachodzących na styku krajowych i międzynarodowych jurysdykcji podatkowych stanowi niebezpieczne zjawisko, które w efekcie może prowadzić do nadużywania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i do nabywania korzyści umownych w sytuacjach, które – z perspektywy państw zawierających te umowy – nie powinny prowadzić do takich podatkowo korzystnych

rezultatów. W konsekwencji, zawierane przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania obejmują coraz większą liczbę klauzul, które nakierowane są na przeciwdziałanie nadużyciom i których zastosowanie prowadzi do ograniczenia korzyści, które wynikać mogą z tych umów. Zjawisko to w szczególności dotyczy korzyści powstałych w związku z utworzeniem struktur o sztucznym charakterze lub nadużyciem pozostałych przepisów umowy. Przykładami takich klauzul są przepisy art. 24 Umowy między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku[3] lub art. 29 Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga[4] w zakresie podatków od dochodu i majątku.

Jednocześnie, Rzeczpospolita Polska podpisała i ratyfikowała Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzoną w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., podpisaną w Paryżu dnia 7 czerwca 2017 r.[5] Konwencja ta zakłada wprowadzenie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul ograniczających możliwość korzystania z przywilejów danej umowy w sytuacji, gdy głównym celem lub jednym z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia danej struktury było uzyskanie takich korzyści, a ich uzyskanie byłoby sprzeczne z przedmiotem lub celem odpowiednich postanowień umownych (art. 7 ust. 1 Konwencji). Obecnie zakładane jest, że taka regulacja zostanie wprowadzona do ponad pięćdziesięciu zawartych przez Polskę umów (a docelowo nawet do 78 umów).

Wprowadzenie do ustawy pojęcia środków ograniczających umowne korzyści uzasadnione jest uproszczeniem przepisów Ordynacji podatkowej, tj. chęcią ograniczenia konieczności wielokrotnego powtarzania w zmienianych przepisach opisowego charakteru tych środków. Stosowanie tych środków wymaga odpowiedniego otoczenia procesowego. Z tego względu proponuje się przede wszystkim ich zdefiniowanie w art. 3 Ordynacji podatkowej. Wprowadzana definicja zostaje użyta w kilkunastu przepisach ustaw wprowadzanych lub zmienianych omawianą nowelizacją. Jednym z celów takiego działania jest to, aby stosowanie art. 119a oraz środków ograniczających umowne korzyści odbywało się w zbliżonej

[3] Umowa między Rzeczpospolita Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r., Dz. U. z 1996 r. Nr. 30 poz. 131).

[4] Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Wielkim Księstwem Luksemburga w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Luksemburgu dnia 14 czerwca 1995 r., Dz. U. z 1996 r. nr 110 poz. 527.

[5] "*Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting*".

procedurze, gdyż są to regulacje o podobnym charakterze i celu działania (vide np. art. 119m, art. 200 § 3, art. 210 § 2b, art. 239d § 2)

Przez środki ograniczające umowne korzyści należy szeroko rozumieć postanowienia (przepisy) umów podatkowych. Pojęcie to należy również traktować jako odwołanie do innych środków ograniczających umowne korzyści.

W tym zakresie zwrócić uwagę należy, że z zasad wykładni umów międzynarodowych w szczególności z obowiązku stosowania umowy w dobrej wierze wyprowadzana jest ogólna reguła przewagi treści nad formą czynności prawnych, która uniemożliwiać ma nadużywanie postanowień umów podatkowych. Koncepcja ta nawiązuje do stanowiska Klausa Vogla, będącego wielkim autorytetem w dziedzinie międzynarodowego opodatkowania, a w szczególności w zakresie traktatów podatkowych[6]. Klaus Vogel dostrzegał problem w stosowaniu krajowych środków prawnych do tych przypadków unikania opodatkowania, które związane były ściśle z niewłaściwym korzystaniem z postanowień umów podatkowych. Celem projektodawcy jest w tym przypadku objęcie zakresem pojęcia środków ograniczających umowne korzyści do środków przeciwdziałających nadużyciu tych umów.

W zakresie przedmiotowym omawianych zmian proponuje się uchylenie art. 119b § 2 Ordynacji podatkowej. Umiejscowienie i treść tego przepisu wskazuje bowiem wyraźnie, że do środków ograniczających umowne korzyści stosować należy odpowiednio również przepisy o charakterze materialnym, które umieszczone zostały w rozdziale 1 działu IIIa Ordynacji podatkowej. Porównanie dotychczasowych środków ograniczających umowne korzyści z krajową generalną klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania, zdefiniowaną w tym rozdziale, wskazuje, że są to instytucje o zauważalnie odmiennych warunkach i przesłankach stosowania. Zastosowanie środków ograniczających umowne korzyści powinno być zapewnione, jak dotychczas, w ramach istniejącej procedury opisanej w rozdziale 2 działu IIIa Ordynacji podatkowej, co określa proponowany art. 119g § 8 Ordynacji podatkowej.

Zmiany w art. 13 § 2 Ordynacji podatkowej – właściwość Szefa KAS w zakresie przeciwdziałaniu unikania opodatkowania

W projekcie ustawy (art. 13 § 2 Ordynacji podatkowej) proponuje się regulację, że Szef KAS jest właściwym organem podatkowym w sprawach, w których może być wydana decyzja z

[6] K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition, 1997 [pełen tytuł publikacji: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition, A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital, With Particular Reference to German Treaty Practice].

zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, jest organem odwoławczym od decyzji wydanych w sprawach, stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylenia decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylenia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia, a także w sprawach postępowań podatkowych w przypadku unikania opodatkowania.

Opisane zmiany uzasadniają uzupełnienie zadań Szefa KAS w ustawie o KAS o przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Konsekwencją wprowadzenia ustawy zmieniającej było utworzenie w Ministerstwie Finansów komórki dedykowanej stosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Proponowany przepis stanowiłby wyraźną podstawę do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przez Szefa KAS również w inny sposób, niż prowadzenie postępowań podatkowych, o których mowa w art. 119g Op, i koncentracji wykwalifikowanych w tym zakresie pracowników w strukturze KAS.

W projektowanym art. 119gd Ordynacji podatkowej uregulowano właściwość rzeczową organu uprawnionego do wydania decyzji o zabezpieczeniu w postępowaniu, w którym ma zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania lub środki ograniczające umowne korzyści. Przyjęto, że organem właściwym do wydania tej decyzji będzie organ podatkowy określony w art. 13 § 1 Op . Rozwiązanie to ma na celu pozostawienie we właściwości naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych kompetencji związanych z zabezpieczeniem przedwymiarowym, po wszczęciu lub przejęciu w całości lub w części postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno – skarbowej przez Szefa KAS, na mocy art. 119g. Jednocześnie projektowana regulacja przesądza o charakterze kompetencji Szefa KAS na mocy art. 119g, które związane są ściśle z zastosowaniem art. 119a. Odciążenie Szefa KAS, w ramach prowadzonego postępowania podatkowego, z obowiązku wydania decyzji o zabezpieczeniu, jest związane z faktem, iż właściwe miejscowo organy podatkowe posiadają większą wiedzę o podatniku i jego sytuacji majątkowej. W tym kontekście jest zasadne pozostawienie tym organom uprawnień do zabezpieczenia należności pieniężnej przed wymiarem, co minimalizuje ryzyko wierzyciela co do niewykonania lub nienależytego wykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego. Jednocześnie uznano, że wydanie decyzji o zabezpieczeniu, w toku postępowania podatkowego albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3, następuje po zasięgnięciu opinii Szefa KAS (art. 119gd § 2).

Ograniczenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania

Katalog przepisów uwzględnionych w art. 14b § 2a lit. a-c Ordynacji podatkowej ma charakter otwarty oraz obejmuje przykładowe sytuacje, gdy przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego:

1) regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych;
2) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, odnosząc się do transakcji lub innej czynności poprzez ocenę jej uzasadnienia ekonomicznego, lub dokonania jej w warunkach sztuczności lub w celu nadużycia prawa, w tym w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, np. art. 4a pkt 23, art. 12 ust 13 i 14, art. 22c updop.
3) dotyczące środków ograniczających umowne korzyści.

Obowiązującej od 15 lipca 2016 r. generalnej klauzuli przeciwko unikania opodatkowania towarzyszy instytucja wydawania tzw. opinii zabezpieczających. Polega ona na możliwości uzyskania stanowiska Szefa KAS, w którym organ ten ocenia, czy w danym stanie faktycznym opisanym przez podatnika klauzula mogłaby mieć zastosowanie. Opinie zabezpieczające stanowią więc instrument, z którego podatnik powinien korzystać, jeżeli poszukuje zabezpieczenia swojej sytuacji prawnej z perspektywy uniknięcia zarzutu prowadzenia agresywnej optymalizacji podatkowej.

Jednakże, pomimo wprowadzenia instytucji opinii zabezpieczającej, nie ma przepisu w Ordynacji podatkowej, który wyłączałby *explicite* możliwość zadawania przez podatników pytań w formule indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczących zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (choć wyłączenie takie można wywieść z wykładni systemowej przepisów regulujących te instytucje). Brak jest również przepisów wyłączających możliwość wnioskowania o wydanie interpretacji indywidualnej w stosunku do przepisów klauzul szczególnych lub środków ograniczających umowne korzyści, mimo iż materialne prawo podatkowe zawiera przepisy podobne w swoim charakterze do generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Są to środki ograniczające umowne korzyści, tzw. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania oraz klauzula nadużycia prawa (np. art. 5 ust. 5 uptu).

W orzecznictwie sądów administracyjnych potwierdzona została, wynikająca z art. 14 § 5b Op, możliwość nie wydawania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że pytania wnioskodawcy dotyczą zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 228/17). Z tych powodów, w ocenie projektodawcy zasadnym jest wprowadzenie przepisów, które będą ograniczały możliwość uzyskiwania interpretacji indywidualnych w zakresie możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jak również tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, które wprowadzone zostały do poszczególnych ustaw podatkowych, np. art. 12 ust. 12 – 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz środków ograniczających umowne korzyści.

Należy zwrócić uwagę, że postępowanie w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie jest obliczone w swoich założeniach na dokonywanie oceny złożonych zagadnień, mogących pojawić się w toku postępowania podatkowego, w którym może zostać wydana decyzja z zastosowaniem przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania. Z tychże względów, zaproponowano uzupełnienie art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej o negatywne przesłanki wszczęcia postępowania w zakresie wydania interpretacji indywidualnej, które będą odnosić się do przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, takich jak zawarte w rozdziale 1 działu IIIa (generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania), środki ograniczające umowne korzyści, klauzuli nadużycia prawa zawartej w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania oraz zagranicznej spółce kontrolowanej.

Forma rozstrzygnięcia wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej w przypadku spełnienia przesłanek zawartych w art. 14b § 5b Op; uprawnienia nadzorcze Szefa KAS

Zgodnie z projektowanym art. 14b § 5b Op odmawia się w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

- stanowić czynność lub element czynności dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (określonej w art. 119a § 1 Op),

- być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub

- stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 uptu.

Wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w zakresie wydania interpretacji indywidualnej (na podstawie art. 165a § 1 w zw. z art. 14h Ordynacji podatkowej), z uwagi na wystąpienie przesłanek, o których mowa w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, w ocenie projektodawcy nie stanowi wystarczającej regulacji, w sytuacji, gdy w zakresie elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić unikanie opodatkowania. Stąd celowym w ocenie projektodawcy jest wprowadzenie powyższej regulacji.

W przypadku otrzymania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej organ interpretacyjny powinien występować do Szefa KAS z wnioskiem o wydanie opinii, o której mowa w art. 14b § 5c Ordynacji podatkowej już po sprawdzeniu braków formalnych wniosków i po wykluczeniu innych przeszkód uniemożliwiających wszczęcie postępowania i rozpatrzenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Postanowienie oparte o przesłanki wskazane w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej jest w istocie wydawane po przeprowadzeniu postępowania oraz po merytorycznym rozpoznaniu wniosku zainteresowanego podmiotu. Stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) jest oceniany bowiem także w kontekście przepisów, o które pyta wnioskodawca. Z tego względu zasadna jest zmiana, zgodnie z którą art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej stanowiłby samodzielną podstawę do wydania postanowienia w przedmiocie odmowy wydania interpretacji, na które będzie służyć zażalenie. Organ interpretacyjny, w myśl projektu, na tych samych zasadach odmówi wydania interpretacji indywidualnej także w przypadku, w którym zaistnieje uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Z uwagi na fakt, że schematy unikania opodatkowania stanowią zazwyczaj szereg skomplikowanych czynności, ich poszczególne fragmenty mogą być przedmiotem odrębnych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej. Taka fragmentaryzacja schematów unikania opodatkowania może stanowić formę wykluczenia lub utrudnienia możliwości zastosowania art. 14b § 5b Op, co nie jest zgodne z *ratio legis* przepisu. Proponuje się zatem doprecyzować w nowododawanym art. 14b § 5d Op, że organ interpretacyjny może, dla celów stosowania omawianej regulacji, łączyć elementy stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) zawarte w więcej niż jednym wniosku złożonym przez wnioskodawcę lub wnioskodawców mogących uczestniczyć w tej samej czynności. Organ interpretacyjny będzie mógł zastosować art. 14b § 5b wobec kilku wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, jeżeli wobec elementów stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) wynikających z tych wniosków zaistnieje

uzasadnione przypuszczenie spełnienia przesłanki z art. 119a Op, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 5 ust. 4 i 5 uptu. Opisywana zmiana ma charakter jedynie redakcyjny i uwypuklający prewencyjny charakter tej regulacji, bowiem na podstawie dotychczasowej treści art. 14b § 5b Op orzecznictwo sądów administracyjnych interpretowało omawianą normę zgodnie z jej *ratio legis*, tj. dostrzegając, że elementy schematu optymalizacyjnego mogą być dzielone na kilka wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, por. np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 676/17. Termin „uzasadnione przypuszczenie" nie został zdefiniowany w Op, co pozwala organowi podatkowemu na swobodę w zakresie wywiedzenia spełnienia tej przesłanki i korzystania z faktów i informacji znanych mu z urzędu. Wystąpienie uzasadnionego przypuszczenia może być zatem wywiedzione także z okoliczności złożenia przez wnioskodawcę lub inne powiązane podmioty innych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, które będą uzupełniać przedstawiony stan faktyczny (zdarzenie przyszłe).

Modyfikacja art. 14b § 5b Op będzie dotyczyć także przesłanek, po spełnieniu których organ interpretacyjny odmówi wydania interpretacji indywidualnej. Z uwagi na fakt, że organ interpretacyjny nie jest uprawniony do wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Op oraz nie jest uprawniony do prowadzenia postępowania dowodowego, nie jest zasadne, aby oceniał on również przesłanki zawarte w art. 119b § 1 tej ustawy. W szczególności, organ interpretacyjny nie powinien oceniać wysokości potencjalnej korzyści podatkowej lub być związany wskazaną przez wnioskodawcę wysokością korzyści podatkowej albo informacją, że wnioskodawca otrzymał lub otrzyma opinię zabezpieczającą. Z tego względu, odmowa wydania interpretacji indywidualnej nastąpi w przypadku powzięcia uzasadnionego przypuszczenia, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego spełniają definicję unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści lub stanowić nadużycie prawa w rozumieniu art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT .

Szef KAS uzyska ponadto nadzorcze uprawnienie do uchylenia wydanej interpretacji indywidualnej z uwagi na wystąpienie przesłanki określonej w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej. Zmiana ta wpisuje się w uprawnienia nadzorcze Szefa KAS, które zostały określone w art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej.

W obecnym stanie prawnym Szef KAS nie posiada uprawnienia pozwalającego na eliminację z systemu prawnego interpretacji indywidualnych wydanych po rozpatrzeniu wniosków spełniających kryteria zawarte w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej. Przyznanie takiego

uprawnienia Szefowi KAS przyczyni się do uszczelnienia systemu interpretacji indywidualnych. W niektórych, pojedynczych, przypadkach organ interpretacyjny może nie dostrzec dostatecznie wcześnie nowego schematu unikania opodatkowania (nadużycia prawa) lub nie połączyć kilku wniosków składających się na spójny stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) prowadzący do unikania opodatkowania (nadużycia prawa).

Biorąc pod uwagę, że instytucja wydawania interpretacji indywidualnych jest i będzie narażona na rozpatrywanie coraz bardziej wyrafinowanych wniosków, których zadaniem będzie ominięcie przesłanek zawartych w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej, zasadne jest przyznanie Szefowi KAS omawianego uprawnienia. Uprawnienie to stanowiłoby pewnego rodzaju wentyl bezpieczeństwa i podnosiłoby nieopłacalność działalności gospodarczej polegającej m.in. na oferowaniu klientom sprzedaży podmiotów „wyposażonych" w oczekiwaną interpretację indywidualną.

W założeniu uprawnienie to stosowane byłoby przez Szefa KAS tylko wyjątkowo, ponieważ nadal do głównych zadań Krajowej Informacji Skarbowej należałaby identyfikacja stanów faktycznych i zdarzeń przyszłych mogących prowadzić do wydania decyzji opisanych w omawianym przepisie.

Moc wiążąca uchylonej interpretacji indywidualnej będzie określana na podstawie dotychczas stosowanych przepisów..

Zgodnie z art. 14e §1 Op. Szef KAS może z urzędu:

1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub Trybunału Sprawiedliwości UE,
2) uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej.

Proponuje się dodanie punktu 3 do niniejszego przepisu art. 14e § 1, zgodnie z którym Szef KAS będzie mógł z urzędu uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki, wymienionej w art. 14b § 5b. i odmówić, w drodze postanowienia na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.

Zmiany w przepisach art. 14na odnoszących się do mocy ochronnej interpretacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych w przypadku unikania opodatkowania

Zgodnie z przepisem art. 14na dotychczasową treść przepisu oznacza się jako §1 oraz dodaje się punkt 3, zgodnie z którym przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Do przepisu art. 14 na, proponuje się ponadto dodanie §2, zgodnie z którym przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1 pkt 1-3, jest skutkiem zastosowania się do wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub interpretacji ogólnej, lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów zawartych w objaśnieniach podatkowych.

W uzasadnieniu do ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, w zakresie art. 14na Ordynacji podatkowej, stwierdzono m.in., że „*(...) W związku z przewidzianym wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zasadnym jest wprowadzenie rozwiązania wyłączającego ochronę prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji indywidualnej dotyczącej zdarzenia, które stanowi unikanie opodatkowania. Nie ma uzasadnienia, aby podmiot, który unika opodatkowania, korzystał z ochrony wynikającej z uzyskanej interpretacji indywidualnej oraz mógł powoływać się na nieograniczone bezpieczeństwo prawne. Z uwagi na skutki ochronne interpretacji podatkowych (zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku) brak proponowanego rozwiązania w zasadniczy sposób ograniczał będzie, a niejednokrotnie wyłączał, stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dlatego też zmiana w przedmiotowym zakresie powinna wyłączać ochronę prawną, uregulowaną w art. 14k–14n Ordynacji podatkowej. Proponuje się zatem wyłączenie ochrony w przypadku stwierdzenia w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element (część) czynności będących przedmiotem decyzji w związku z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*”.

Podobną funkcję ochronną dla podatnika mogą sprawować instytucje takie jak utrwalona praktyka interpretacyjna, interpretacja ogólna oraz objaśnienia podatkowe. Także w tym przypadku ich skutki ochronne nie mogą wyłączać stosowania przepisów przeciwko unikaniu

opodatkowania oraz klauzuli nadużycia prawa w podatku od towarów i usług. Dotychczas funkcję tę realizowało odesłanie do art. 14na Op zawarte w treści art. 14n § 4 Ordynacji podatkowej. W projekcie zdecydowano się dokonać przesunięcia tej regulacji z dotychczasowego art. 14n wprost do treści art. 14na Op. Pouczenie o treści art. 14na Op będzie stanowiło obligatoryjną część interpretacji indywidualnej. Jednocześnie w celu uniknięcia wątpliwości wprowadzona została regulacja intertemporalna. Zgodnie z tym przepisem *jeżeli korzyść podatkowa uzyskana do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania tych przepisów wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego, dotyczących stosowania tych przepisów, zawartych w objaśnieniach podatkowych, do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepis art. 14n § 4 ustawy zmienianej w art. 1 w wersji obowiązującej na dzień uzyskania korzyści podatkowej*.

Powyższe unormowanie należy odczytywać łącznie z art. 29 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz. U. poz. 2255 ze zm.). Wskazaną ustawą wprowadzono § 4 w art. 14n Ordynacji podatkowej – tj. unormowanie, w którym wskazano między innymi na moc ochronną zastosowania się do objaśnień podatkowych i utrwalonej praktyki interpretacyjnej przepisem przejściowym oraz jej ograniczenie w sytuacji unikania opodatkowania. Przepis art. 29 wymienionej ustawy z 16 grudnia 2016 r. wskazuje, że przepis art. 14n § 4 Op ma zastosowanie do okresów rozliczeniowych rozpoczynających się od dnia 1 stycznia 2017 r. (tj. od dnia wejścia w życie tamtej ustawy). Łączna analiza ww. art. 29 oraz projektowanego art. 9 ust. 4 wskazuje, że projektowane rozwiązania oznaczają jedynie zmianę redakcyjną, tj. zastąpienie odesłania w treści art. 14n § 4 Ordynacji podatkowej do art. 14na tej ustawy na bezpośrednie uregulowanie w tym drugim przepisie braku ochrony w unikania opodatkowania, nadużycia prawa w podatku od towarów i usług lub zastosowania środków ograniczających korzyści podatkowych.

Zakaz przenoszenia winy z płatnika na podatnika w przypadku istnienia powiązań lub struktur powierniczych

Zgodnie z art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej, płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony. Odpowiedzialność płatnika jest wyłączona zgodnie z § 5 ww. przepisu, między innymi, gdy

podatek nie został pobrany z winy podatnika. Niemniej jednak w pewnych sytuacjach wyłączenie tego obowiązku może być nadużywane przez płatnika, co jest związane z ryzykiem unikania opodatkowania, bądź niedokładnego uregulowania zobowiązań podatkowych. Należy wskazać, że na skutek wystąpienia jednej z przesłanek zawartych w § 5a art. 30, opisanych poniżej, zastosowanie będą mieć przepisy o odpowiedzialności płatnika, określone w przepisach ogólnych, tj. art. 30 § 1, § 3 i § 4. Uznano bowiem, że w przypadkach uregulowanych w § 5a nie powinno dochodzić do wyłączenia lub ograniczenia odpowiedzialności płatnika. Do takich sytuacji należy zaliczyć:

1) Występowanie kontroli między płatnikiem i podatnikiem zgodnie z przepisami art. 30f ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 24a ust 3 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – ponieważ dotyczy to relacji, które często występują w strukturach agresywnej optymalizacji podatkowej (kontrola umożliwia manipulację przepływami środków finansowych i niefinansowych bez uzasadnienie ekonomicznego poza uniknięciem podatku);

2) Posiadanie przez podatnika lub płatnika rezydencji podatkowej, miejsca rejestru lub lokalizacji w raju podatkowym lub innej jurysdykcji, z którą Polska nie ma podstaw prawnych do wymiany informacji podatkowych – ponieważ ww. jurysdykcje najczęściej służą do unikania lub uchylania się od opodatkowania ze względu na obowiązujące tam bardzo niskie lub zerowe opodatkowanie dochodu oraz tajemnicę w stosunku do informacji właściwych dla stosowania przepisów podatkowych w innych państwach;

3) Zarządzanie lub kontrolowanie, bezpośrednio lub pośrednio, przez podatnika lub płatnika, lub przebywanie przez któregoś z nich w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel/fundator lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu lub tytułu o charakterze powierniczym – ponieważ stosunki o charakterze powierniczym, w szczególności te dotyczące zagranicznych fundacji lub trustów, ze względu na specyfikę ich funkcjonowania (duża anonimowość podmiotów funkcjonujących w ramach fundacji lub trustów oraz daleko idąca ochrona majątku w dyspozycji fundacji lub trustu oraz bardzo preferencyjne opodatkowania tych podmiotów fundacji i trustów) są często związane z unikaniem opodatkowania, w tym z próbami wyjścia poza zakres zastosowania przepisów skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania, takich, jak przepisy o zagranicznych spółkach kontrolowanych lub ogólnej klauzuli skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania,

4) Niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu o zbliżonych uprawnieniach, który posiada co najmniej 10% udziałów w kapitale lub co najmniej 10% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządczych, lub co najmniej 10% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.”.

Umożliwienie dokonania zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania przez inne organy podatkowe

Prognozuje się, że postępowania podatkowe w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści będą prowadzone przede wszystkim w wyniku przejęcia takich postępowań od naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych oraz organów podatkowych będących jednostkami samorządu terytorialnego. W przypadku naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego możliwe jest także przejęcie odpowiednio kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w celu wszczęcia postępowania podatkowego przez Szefa KAS. W obecnym stanie prawnym, z uwagi na brzmienie art. 13 § 2 pkt 7 Ordynacji podatkowej, należy przyjąć, że organy podatkowe inne niż Szef KAS nie mogą dokonywać zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania.

Proponowane uzupełnienie art. 33 Ordynacji podatkowej umożliwi organom podatkowym dokonanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania w okolicznościach wymienionych w art. 33 § 1 i 2 Op. Brak takiej regulacji oznaczałby bowiem, że podatnicy i płatnicy, do czasu przejęcia postępowania podatkowego przez Szefa KAS, będą przede wszystkim mogli wyzbywać się majątku mogącego stanowić podstawę do wykonania zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania. Dodatkową zachętę do takich działań może stanowić dla podatników ryzyko ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania. W tym scenariuszu spodziewane działania mogą polegać na przesuwaniu aktywów z podmiotu zagrożonego otrzymaniem decyzji wydanej na podstawie art. 119a lub umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do np. powiązanego podmiotu wolnego od takiego ryzyka.

Z uwagi na fakt, że w przypadku dokonywania zabezpieczeń zobowiązań podatkowych istotne jest szybkie i efektywne działanie, wskazane jest przyznanie organom podatkowym innym niż Szef KAS stosownego uprawnienia. Podkreślić należy, że choć te organy podatkowe nie mogą

stosować klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści, to przepisy Ordynacji podatkowej nie stoją na przeszkodzie prowadzeniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego w kierunku stwierdzenia unikania opodatkowania i przekazania prowadzonego postępowania Szefowi KAS. Istotne jest także to, aby żmudne i kosztowne postępowania podatkowe w zakresie unikania opodatkowania nie były prowadzone wobec podatników, którzy wyzbywają lub wyzbyli się już majątku, co będzie prowadzić do bezskutecznej egzekucji administracyjnej i braku efektu fiskalnego.

W art. 33 § 4b proponuje się ponadto doprecyzować, że dokonywanie zabezpieczeń zobowiązań podatkowych wynikających z możliwości wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści przez inne organy podatkowe przed przejęciem lub wszczęciem postępowania na podstawie art. 119g § 1 lub 3 Ordynacji podatkowej nie narusza kompetencji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, tj. organu pierwszej instancji właściwego w tych sprawach zgodnie z art. 13 § 2 pkt 7 Ordynacji podatkowej.

Proponowana zmiana nie wpływa na regulację, zgodnie z którą decyzja organu I instancji w zakresie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie może być przedmiotem nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. Podnosi jednak efektywność przepisów związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania.

W przypadku przejęcia lub wszczęcia postępowania podatkowego przez Szefa KAS proponuje się, aby zgodnie z projektowanym art. 119gd § 1 Op organem właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 Ordynacji podatkowej był organ pierwszej instancji wskazany w art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy ustalony zgodnie z właściwością miejscową podatnika posiada bowiem większą wiedzę na temat dotychczasowego wypełniania przez podatnika zobowiązań podatkowych oraz dokonywanych przez niego czynności polegających na zbywaniu majątku. Organ ten jednak będzie zobligowany, w toku postępowania określonego w przepisach rozdziału 2 działu IIIa, do wystąpienia do Szefa KAS o opinię w zakresie dokonania zabezpieczenia, zaś Szef KAS będzie mógł – wyrażając pozytywną opinię – przekazać informacje określone w art. 33 § 4 Op.

Z uwagi na fakt, że postępowanie w sprawie zabezpieczenia cechuje się ograniczoną jawnością, o czym świadczą przepisy art. 165 § 5 pkt 4 oraz art. 200 § 2 pkt 2 Op, niezasadne jest aby podatnik był informowany o zasięgnięciu przez organ podatkowy opinii Szefa KAS. Z tego względu proponuje się wyłączenie stosowania art. 209 § 2 Op. Ponadto nie jest zasadne, aby

formą wyrażenia opinii przez Szefa KAS, w danej sytuacji, było postanowienie (art. 209 § 5 Op).

Odsetki za zwłokę

Zgodnie z projektowanym pkt 7b do art. 54 §1 odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia złożenia wniosku o wydanie decyzji w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, do dnia cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 119zfk §1 lub 2, od zaległości związanych z osiągnięciem korzyści podatkowej. Wobec powyższego organ podatkowy może zabezpieczyć zobowiązanie z tytułu zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści jeszcze przed przekazaniem postępowania Szefowi KAS.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Jednym z założeń projektu jest wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania, zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści lub przepisów o cenach transferowych. Organ podatkowy wydając decyzję z zastosowaniem tych przepisów ustalał będzie dodatkowe zobowiązanie podatkowe odpowiadające ułamkowi stwierdzonej w postępowaniu korzyści podatkowej.

Zasadniczym powodem wprowadzenia tych uregulowań jest niewystarczający efekt prewencyjny, jaki aktualnie wywierany jest przez przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Pomimo przyjęcia przez projektodawcę założenia, że najistotniejszą funkcją klauzuli powinna być prewencja, to w ocenie projektodawcy trudno uznać, że konsekwencje zastosowania przedmiotowej klauzuli zniechęcają obecnie podatników do unikania opodatkowania.

Jak wskazuje się w doktrynie, jedną z wad obecnie obowiązującego kształtu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest jej niewielkie oddziaływanie prewencyjne „*(...) gdyż zastosowanie klauzuli nie wymaga poniesienia dodatkowych konsekwencji przekraczających należne zobowiązanie podatkowe (czasami dodatkowe sankcje administracyjne są przewidziane. Występują one w takich państwach jak: Australia, Francja, Irlandia, Nowa Zelandia, Stany Zjednoczone i Węgry). Oznacza to, że unikający opodatkowania mogą być skłonni zaryzykować zastosowanie sztucznych konstrukcji, licząc na to, że konsekwencją zastosowania klauzuli będzie jedynie zapłata wyższego podatku, który byłby i tak zapłacony, gdyby dana konstrukcja służąca unikaniu opodatkowania nie została zastosowana. Z punktu widzenia ekonomicznej analizy prawa brak kar zachęca do unikania opodatkowania, ponieważ*

unikanie opodatkowania nie zmniejsza użyteczności podatnika (zapłaci on podatek w prawidłowej wysokości określonej przez organy podatkowe lub podatek w niższej wysokości, jeśli zastosowane działania nie zostaną zakwestionowane)" (por. J. Kudła, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne, Analizy i Studia CASP nr 1(2)/2017).

W kontekście dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania odwołać się można do teorii gier oraz problematyki analizy ryzyka w kontekście maksymalizacji korzyści podatkowych. Teoria gier jest dziedziną zajmującą się opisem sytuacji, w których uczestniczą podmioty świadomie podejmujące pewne decyzje, w wyniku których następują rozstrzygnięcia mogące zmienić ich położenie. Analogicznie do analizy ryzyka oraz podejmowania racjonalnych działań w teorii gier, planowanie podatkowe cechuje takie kształtowanie zobowiązań podatkowych, by maksymalizować korzyści podatkowe, przy jednoczesnym dążeniu do minimalizowania ryzyka. Celem projektodawcy jest, by sankcje z tytułu stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, pozwalały na zminimalizowanie ryzyka kalkulacji przez podatników, czy korzyść podatkowa, przewyższa ryzyko zakwestionowania transakcji.

W teorii ekonomicznej analizy prawa wskazuje się natomiast, że „*(...) na ogół nie uda się odstraszyć złodziei, przez wymaganie, aby wtedy, kiedy udało się ich złapać, musieli oddać, co ukradli. W celu odstraszenia złodziei prawo musi ustanowić wystarczające kary, tak by oczekiwana korzyść netto z przestępstwa była dla przestępcy ujemna*" (por. R. Cooter, T. Ulen, Ekonomiczna analiza prawa, Wydanie II C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 598). Omawiając zagadnienie „przestępstwa racjonalnego" wskazuje się, że „*(...) Karanie przestępców ma charakter probabilistyczny. Sprawca może uniknąć wykrycia lub skazania, albo zostać złapany, ale nie skazany. Osoba racjonalnie podejmująca decyzje bierze pod uwagę prawdopodobieństwo wymierzenia kary, kiedy rozważa popełnienie dowolnego przestępstwa (...). Możemy powiedzieć, że racjonalni oszuści obliczają oczekiwaną wartość przestępstwa, która równa się korzyściom pomniejszonym o wysokość kary pomnożonej przez prawdopodobieństwo bycia schwytanym i skazanym. Jeśli na przykład grzywna za sprzeniewierzenie 1000 USD wynosi 2000 USD, a prawdopodobieństwo, że sprawca zostanie schwytany i skazany wynosi 0,75, oczekiwana wartość kary wynosi 0,75*2000 USD = 1500 USD*" (por. tamże, s. 601). Zakłada się, racjonalny przestępca będzie popełniał zakazany czyn, dopóki korzyści z niego wynikające będą przekraczać oczekiwaną karę.

W ocenie projektodawcy, obecny kształt regulacji zawartych w dziale IIIa Ordynacji podatkowej świadczy, że unikanie opodatkowania stanowi „przestępstwo racjonalne"

w rozumieniu teorii ekonomicznej analizy prawa, co może wręcz zachęcać do kontynuowania takich działań. Zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania polega bowiem tylko na odebraniu nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej powiększonej, w niektórych sytuacjach, o należne odsetki z tytułu zaległości podatkowej. Podobny efekt ma zastosowanie umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Projektodawca odwołał się do konstrukcji zastosowanej w Ordynacji podatkowej w zakresie odsetek od zaległości podatkowych. Należy wyjaśnić, że konieczność zapłaty odsetek od zaległości podatkowej według podstawowej stawki nie jest elementem szczególnie odstraszającym czy penalizującym działanie podatnika. Podstawowa stawka odsetek za zwłokę wynosi od dnia 10.09.2014 r. 8%. Zastosowanie niektórych schematów unikania opodatkowania nie ma ponadto bezpośrednio na celu zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, w przypadku podatków dochodowych niektóre agresywne optymalizacje są przeprowadzane w celu powstania straty podatkowej, która w kolejnych latach będzie obniżała uzyskiwany dochód. Zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do zniwelowania nienależnie wykazanej straty podatkowej nie spowoduje konieczności zapłaty odsetek za zwłokę. Powyższe jest zasadniczym argumentem przeciw wprowadzeniu rozwiązań tego rodzaju, w myśl których zwiększona stawka odsetek od zaległości podatkowych, np. 250% stawki podstawowej, zniechęcałaby do unikania opodatkowania.

Kraje OECD stosują instytucje podobne do proponowanej w celu podniesienia prewencji działania przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Przykładowo, we Francji stawka dodatkowego podatku wynosi 40% lub 80% w zależności od wystąpienia przesłanek ustawowych. Zastosowanie brytyjskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wiąże się z zapłaceniem *penalty tax* w wysokości co najmniej 60% uzyskanej korzyści podatkowej. Australijska *Taxation Administration Act 1953* posługuje się natomiast rozbudowanym wzorem matematycznym pozwalającym wyliczyć wysokość karnego podatku w zależności od wystąpienia szeregu ustawowych przesłanek, który w niektórych sytuacjach może przekroczyć 100% korzyści podatkowej.

Podnieść należy, że projektodawca wspólnotowy w pkt 11 preambuły dyrektywy ATAD wskazuje na możliwość stosowania tego rodzaju instytucji stwierdzając, jak już wspomniano wcześniej, że „*Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania kar, w przypadku gdy zastosowanie mają przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania*”.

W kontekście cen transferowych warto podkreślić, że obecnie istniejące instrumenty sankcyjne przewidziane w art. 19 ust. 4 updop oraz art. 30d ust. 1 updof w praktyce sankcjonują

podatników wyłącznie za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych, natomiast nie sankcjonują podatników za stosowanie w rozliczeniach nierynkowych mechanizmów. Innymi słowy nie istnieje obecnie w prawie podstawa do sankcjonowania podatnika, który pomimo że posiada kompletną dokumentację cen transferowych, nie stosuje zasady ceny rynkowej i zaniża podstawę opodatkowania. Na gruncie istniejących przepisów podatnik taki od kwoty doszacowanego dochodu płaci bowiem podstawową stawkę podatku dochodowego. Oznacza to, że aktualnie obowiązujące regulacje w zakresie sankcji dotyczących spraw z zakresu cen transferowych nie spełniają założenia o ich prewencyjnym efekcie oddziaływania.

Proponowana konstrukcja sankcji pozwoli na wyeliminowanie ww. problemów. Nadrzędnym celem projektowanej sankcji jest penalizowanie podatników za stosowanie nierynkowych mechanizmów prowadzących do zaniżania podstawy opodatkowania. Ponadto, brak dokumentacji cen transferowych, w przypadkach, w których jest ona wymagana – ze względu na powodowane tym brakiem utrudnienia dla organów w badaniu rozliczeń i podniesienie kosztów kontroli – będzie okolicznością pozwalającą na podwyższenie stawki sankcyjnej w przypadku dokonania doszacowania.

W ocenie projektodawcy, zawierane przez Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie sprzeciwiają się temu, aby konsekwencją zastosowania środków ograniczających umowne korzyści było wymierzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Umowy te nie regulują konsekwencji zastosowania tego instrumentu i pozostawiają dobór odpowiednich środków umawiającej się państwu-stronie umowy. Jeśli przyjąć, że umawiające się państwo mogłoby w przypadku zastosowania umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania domagać się również zapłaty odsetek za zwłokę, to na tej samej podstawie umawiające się państwo może ustanowić na gruncie krajowym inne środki, takie jak: dodatkowe zobowiązanie podatkowe lub odpowiedzialność karna.

Na mocy proponowanych przepisów art. 58a § 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy wydając decyzję z zastosowaniem:

1) art. 119a § 1 lub 7 Op,
2) środków ograniczających umowne korzyści,
3) tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c updop a także art. 24 ust. 19 i 20 updof,4)
4) oddziału 2 rozdziału 1a updop lub oddziału 2 rozdziału 4b updof (tj. na podstawie przepisów o cenach transferowych)

5) art. 30§ 1, gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g updop lub oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 lub 21 updof, nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika

ustalać będzie dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Do dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z zastosowaniem art. 119a § 1 lub 7 lub środków ograniczających umowne korzyści miałaby zastosowanie zasada, iż decyzji tej nie można byłoby nadać rygoru natychmiastowej wykonalności.

Jednocześnie wprowadzono możliwość odstąpienia od zastosowania tej sankcji (dodanie §3 i 4 do art. 58a). Intencją projektodawcy jest ograniczenie ryzyka zastosowania instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego względem podmiotów, które nie prowadzą działalności gospodarczej lub z uwagi na jej niewielki rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, nie jest racjonalne oczekiwać, że podmioty te korzystały z usług profesjonalnych kancelarii doradzających w kwestiach podatkowych. Jeśli podmiot taki będzie działał w dobrej wierze (tzn. gdy na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów okaże się, że w momencie dokonywania czynności, podatnik pozostawał, w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu), uznano, że nie jest racjonalnym by stosować wobec niego dodatkową dolegliwość w postaci instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego. Nie zmienia to faktu, że podmiot ten zostanie pozbawiony osiągniętej korzyści podatkowej. Jej osiągnięcie było bowiem obiektywnie sprzeczne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. W analizowanym przypadku rozwiązania prawne wskazane w art. 58a § 1 pkt 1-3będą mieć zastosowanie. Organ będzie mógł jednak odstąpić od nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Z drugiej strony zgodnie z projektowanymi przepisami ustawy w przypadkach wydania decyzji z zastosowaniem środków określonych w art. 58a § 1 Op , dodatkowe zobowiązanie wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Jeżeli wydawana jest decyzja w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych z wyłączeniem zryczałtowanych form opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy składników wynikających z tej decyzji. Organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przyjmując, że środki określone w art. 58 § 1 Op mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie. Oznacza to, że w sytuacji, w której w wyniku weryfikacji rozliczeń podatkowych

zidentyfikowane zostały inne nieprawidłowości (np. nieuprawnione zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów określonych wydatków), to wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego rozstrzygnięcia z zastosowaniem środków opisanych w art. 58 § 1 Op, który rzutować będzie na wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego, obliczany będzie jako ostatni. Przez składniki, decyzji, o której mowa powyżej, rozumie się kwoty nienależnego:

1) zawyżenia straty podatkowej;

2) powstania straty podatkowej;

3) zaniżenia dochodu do opodatkowania, lub

4) niepowstania dochodu do opodatkowania,

w zakresie wynikającym z zastosowania przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1.

W sytuacji określonej powyżej w punkcie 5. dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, od której płatnik nie pobrał podatku.

Podwojenie stawki

Zgodnie z projektowanym §1 art. 58c stawki w wysokości 40% oraz 10% opisane powyżej ulegają podwojeniu, jeżeli:

1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1-3 – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków;
3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych o której mowa w oddziale 3 rozdziału 1a updop lub oddziale 3 rozdziału 4b updof – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej. Należy wskazać, że przedłożenie niekompletnej dokumentacji, a następnie jej uzupełnienie w pełnym zakresie wskazanym w wezwaniu przez organ podatkowy w określonym terminie nie będzie wywierało negatywnych skutków.

Jedną z przesłanek zastosowania podwojonej stawki, do całej wartości korzyści podatkowej, będzie uprzednie otrzymanie przez stronę postępowania ostatecznej decyzji z zastosowaniem art. 119a § 1 lub środków ograniczających umowne korzyści. Regulacja ta ma dodatkowo skłonić podatników do odstąpienia od przeprowadzania agresywnych optymalizacji podatkowych, jeżeli ich działania zostały już wcześniej zakwestionowane przez organ podatkowy. W szczególności jednak ta przesłanka skierowana jest do podatników, którzy stosują schematy optymalizacyjne dające korzyści podatkowe uzyskiwane przez wiele lat. Regulacja ta ma zachęcić podatników, którzy otrzymali już ostateczną decyzję kwestionującą działania optymalizacyjne, do samodzielnej rezygnacji z korzyści podatkowych uzyskiwanych w ten sam sposób w kolejnych okresach rozliczeniowych – już bez przeprowadzania postępowania podatkowego na podstawie i bez określenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Kwestia schematów optymalizacyjnych dających korzyść podatkową przez wiele okresów rozliczeniowych jest kolejnym powodem wprowadzenia instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania. W obecnym stanie prawnym odwrócenie skutków takich schematów optymalizacyjnych wymaga bowiem interwencji wyspecjalizowanego organu podatkowego w każdym okresie rozliczeniowym, zaś strona postępowania, z uwagi na ograniczony efekt prewencyjny przepisów zawartych w dziale IIIa Op, nie posiada interesu ekonomicznego do samodzielnej rezygnacji z korzyści podatkowej związanej z unikaniem opodatkowania.

Projektodawca przewidział ponadto potrojenie stawki, o której mowa w art. 58b § 1, w przypadku, gdy:

1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1-3 – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków;
3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach oddziału 3 rozdziału 4b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub oddziału 3 rozdziału 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania

przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.

Potrojenie stawki jest celowe z uwagi na penalizację zachowań najbardziej ryzykownych z punktu widzenia potencjalnych strat w budżecie państwa. Zaznaczyć należy, że schematy optymalizacyjne dające znaczące korzyści podatkowe (liczone w mln zł) będą wiązać się z lepszym przygotowaniem i poniesieniem przez podatników lub płatników większych nakładów na ich implementację. Podatnicy decydujący się na wdrożenie takich schematów powinni w sposób szczególny być świadomi ryzyka ich zakwestionowania.

Należy podkreślić, że projektowane stawki sankcyjne, które będą mogły mieć zastosowanie do spraw z zakresu cen transferowych nie są wyższe niż aktualnie obowiązująca stawka sankcyjna dla takich spraw tj. 50% wartości doszacowanego dochodu. Co więcej, stawka projektowana dla nadużyć o mniej istotnym znaczeniu dla budżetu państwa będzie znacząco niższa niż stawka obecnie obowiązująca. Natomiast stawka projektowana, która będzie miała zastosowanie dla nierynkowych transakcji o dużej wartości, dla których podatnik uchyli się od przedstawienia dokumentacji cen transferowych, pozostanie na poziomie zbliżonym do obecnie obowiązującej.

Obniżenie stawki

Projektodawca przewidział obniżenie o połowę stawek wskazanych w art. 58b i art. 58c w przypadku wydania decyzji na podstawie art. 119 § 7 – odnośnie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która związana jest z cofnięciem skutków unikania opodatkowania określonym w art. 81b § 1a. Proponuje się objęcie obniżoną stawką dodatkowego zobowiązania podatkowego tych korzyści podatkowych, które będą przedmiotem korekty deklaracji dokonanej przez stronę postępowania na podstawie art. 81b § 1a Ordynacji podatkowej, z zastrzeżeniem art. 200 § 4. W tej sytuacji, organ podatkowy w wydanej decyzji stwierdzi zaistnienie unikania opodatkowania w wysokości określonej w przedmiotowej korekcie deklaracji, która będzie uwzględniać treść doręczonego zawiadomienia i ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe w odniesieniu do tej korzyści. Obniżenie stawek nawiązuje do rozwiązań w Ordynacji podatkowej, polegających na obniżeniu stawek odsetek za zwłokę w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji i zapłaty zaległości w całości w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty (art. 56a § 1 Ordynacji podatkowej).

W art. 68 § 3a wymienione zostały okoliczności, w których dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie powstaje. Są to sytuacje, gdy decyzja w przedmiotowym zakresie została doręczona po upływie:

1) terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego — w przypadku określenia wysokości zobowiązania podatkowego, straty podatkowej, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku, lub orzeczenia o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lub zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy, albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
2) terminu określonego w art. 68 § 1 i 2, do którego ustawa dopuszcza powstanie zobowiązania podatkowego — w przypadku ustalenia zobowiązania podatkowego albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
3) terminów wskazanych w art. 118 § 1 — w przypadku orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
4) 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego — w przypadku rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, lub umorzenia postępowania w tych sprawach.

Dopuszczenie możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wobec płatników

W art. 119g § 1 pkt 1-5 Ordynacji podatkowej wskazano rodzaje postępowań podatkowych, w ramach których możliwe jest zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zamknięty katalog tych postępowań nie uwzględnia postępowań w zakresie odpowiedzialności podatkowej płatnika. Konsekwencją tego stanu prawnego jest praktyczna legalizacja schematów polegająca na uniknięciu opodatkowania dochodu u źródła. Niemożliwe jest także określanie takich czynności odpowiednich, które wskazywałyby na obowiązek płatnika do obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku. Wprawdzie nadal możliwe jest prowadzenie postępowania w sprawie odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lecz w sytuacji, gdy podmiot ten ma siedzibę poza granicami kraju, skuteczność takiego postępowania jest wątpliwa.

Z tychże względów proponuje się uzupełnienie art. 119g § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej o postępowania w przedmiocie odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony.

Wynikiem tej zmiany była konieczność modyfikacji definicji korzyści podatkowej. Dotychczas definicja korzyści podatkowej uregulowana była w treści art. 119e Ordynacji podatkowej. Jednocześnie w związku z równolegle toczącymi się pracami nad projektami zmian w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczącymi wprowadzenia do polskiego porządku prawnego przepisów o obowiązku ujawniania schematów podatkowych oraz projektu zmian w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących tzw. interpretacji grupowych[7], w których to projektach również posłużono się terminem „korzyści podatkowej", właściwym stało się wprowadzenie jednej, możliwie ujednoliconej, definicji korzyści podatkowej. W efekcie w niniejszym projekcie zaproponowano wykreślenie odrębnej definicji korzyści podatkowej, która znajdowała się dotychczas w art. 119e Op. Jej dotychczasową treść podzielono na trzy punkty oraz biorąc pod uwagę uwzględnienia zagadnienia korzyści podatkowej w sytuacji niepobrania podatku przez płatnika zaproponowano wprowadzenie nowej definicji do słownika ustawy (**propozycja dodania punktu 16 w art. 3 Ordynacji podatkowej)**. Wskazane rodzaje korzyści odnoszące się do płatnika będą również koniecznym elementem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku zasięgnięcia opinii Rady

Przyjąć należy, że postępowania podatkowe w zakresie zastosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będą dłuższe niż standardowe. Wpływ na to będzie mieć szereg czynników, takich jak prowadzenie postępowania przez dwa organy podatkowe (inicjujący oraz przejmujący), skomplikowany charakter zagadnień pojawiających się w toku postępowania, konieczność zdefiniowania czynności odpowiedniej oraz możliwość zasięgnięcia opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: Rada). Przypomnieć należy, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej obok stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w prowadzonych postępowaniach podatkowych pełni rolę także „zwykłego" organu podatkowego uprawnionego do załatwienia sprawy w całości. Decyzje Szefa KAS określają bowiem np. wysokość zobowiązania podatkowego w danym podatku za wskazany okres rozliczeniowy.

Można z dużą dozą pewności założyć, że w sprawach, w których podatnik nie uzna argumentacji prawnej Szefa KAS w zakresie unikania opodatkowania, złożone odwołanie

[7] Materiały dotyczące projektu zmian w przepisach Ordynacji podatkowej w zakresie interpretacji grupowych dostępne są pod adresem http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12310260/katalog/12501010#12501010.

będzie zawierać wniosek o zasięgnięcie opinii Rady, o ile taka opinia nie zostanie wydana w postępowaniu podatkowym w I instancji. Zgodnie z brzmieniem art. 119i § 5 zdanie 2 Ordynacji podatkowej, postępowanie przed Radą może trwać nawet ponad 3 miesiące. Co więcej, w przypadku uchylenia decyzji organu I instancji przez sąd administracyjny, stronie będzie przysługiwać prawo do złożenia wraz z odwołaniem wniosku o ponowne wydanie opinii przez Radę. Nie można wykluczyć również sytuacji, w której Rada z uwagi na utratę co najmniej trzech swoich członków nie będzie mogła przejściowo procedować, a tym samym wydać opinii w przewidzianym terminie. W trakcie rozpatrywania wniosku przez Radę organ podatkowy nie może prowadzić postępowania podatkowego (art. 201 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej). W obecnym stanie prawnym, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego biegnie mimo tego, że organ podatkowy nie jest opieszały w swoich działaniach.

Aby zapewnić efektywność stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i nie pogarszać skuteczności przedmiotowych postępowań podatkowych proponuje się zatem wyłączyć z biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego czas przeznaczony dla Rady na wydanie opinii w sprawie (art. 70 § 6 pkt 6, § 7 pkt 6). Rozwiązanie to wykluczy ponadto składanie wniosków o wydanie opinii przez Radę tylko w celu obstrukcji postępowania i, ostatecznie, przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zmiana jest systemowo zgodna z podobnymi już regulacjami, zawartymi art. 70 § 6 pkt 2 i 3 oraz § 7 pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wniosku o cofnięcie unikania (art. 3 pkt 16)

Zgodnie z dodawanym art. 70e § 1 bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1, 3 i 3a oraz w art. 70 § 1, ulega zawieszeniu, w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania.

Zgodnie z §2 tego artykułu zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1, następuje z dniem złożenia wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania i trwa do dnia następującego po dniu wydania ostatecznej decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub innego aktu kończącego postępowanie w sprawie, a w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzję lub akt, do dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.

Korekta deklaracji w toku postępowania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania

Zgodnie z obowiązującym stanem prawnym, stronie postępowania podatkowego prowadzonego w zakresie przepisów działu IIIA Ordynacji podatkowej przysługuje uprawnienie do skorygowania deklaracji w ciągu 14 dni od dnia doręczenia postanowienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Zauważyć należy, że w ramach procedur przeprowadzanych przez Krajową Administrację Skarbową możliwość skorygowania deklaracji podatkowej na tak późnym etapie postępowania podatkowego jest wyjątkiem, który może w niektórych postępowaniach rodzić istotne problemy praktyczne, prawne i fiskalne.

W przypadku postępowań w sprawach przeciwdziałaniu unikania opodatkowania ocena prawna zawarta w postanowieniu w przedmiocie wyznaczenia terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego może dotyczyć nie tylko kwestii związanych z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, ale także innych nieprawidłowości ujawnionych w trakcie postępowania, np. zasadności rozliczenia w danym okresie kosztów uzyskania przychodu. Nie można zatem wykluczyć, że w złożonych postępowaniach podatkowych wystąpi wiele zagadnień spornych, łącznie z tymi dotyczącymi unikania opodatkowania.

Ze złożonej korekty deklaracji podatkowej może zatem nie wynikać w sposób wyraźny dla organu podatkowego to, jakie elementy oceny prawnej strona podzieliła, a jakie nie oraz w jakiej części ta ocena prawna została przez stronę uznana za prawidłową. Utrudnione lub wręcz niemożliwe może okazać się stosowanie obecnej normy zawartej w art. 81b § 1a zdanie drugie, w myśl którego „Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania". Korekta deklaracji nie wskazuje bowiem wyraźnie, w jakim stopniu przewiduje cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

Zgodnie z projektowanym §1b art. 81 b korekta złożona w przypadku, o którym mowa powyżej nie wywołuje skutków unikania opodatkowania, jeżeli tylko częściowo uwzględnia ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu, o którym mowa w art. 200 § 3 lub nie uwzględnia tej oceny wcale.

W niektórych okolicznościach może ponadto dojść do konieczności ponownego zbadania dokumentacji księgowo-podatkowej strony, w celu precyzyjnego ustalenia aktualnego stanu faktycznego sprawy. Czynności te mogą rodzić konieczność wydania kolejnego postanowienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, a tym samym przyznania stronie kolejnego uprawnienia do złożenia korekty deklaracji.

Zauważenia wymaga, że obowiązujący od początku 2016 r. art. 81 § 2 Op zniósł konieczność dołączania do korekty deklaracji jej uzasadnienia, co dodatkowo utrudnia organowi podatkowemu otrzymującemu korektę deklaracji bezpośrednio przed wydaniem decyzji w toku postępowania podatkowego ustalenie przyczyny tej korekty. W tych okolicznościach stwierdzić należy, że obecna treść art. 81b § 1a Ordynacji podatkowej może utrudniać zakończenie postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119g Op. Należy podkreślić, że zgodnie z projektowanymi przepisami korektę, o której mowa w § 1a, składa się wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty.

119k § 1 Ordynacji podatkowej, jak również może tworzyć pole do „optymalizacji" rozliczeń podatkowych w zakresie unikania opodatkowania w toku samego postępowania podatkowego, co nie powinno mieć miejsca.

Nie można również przeoczyć faktu, że tylko częściowe wycofanie się przez stronę postępowania z unikania opodatkowania, tj. niezgodne z treścią postanowienia wydanego na podstawie art. 200 § 3 Op, będzie skutkować koniecznością wydania decyzji na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści. Zasadność istnienia instytucji „częściowego wycofania się z unikania opodatkowania" jest zatem pragmatycznie wątpliwa.

Przepisy art. 81b § 1a-1d Op skonstruowano wobec powyższego tak, aby prawo do złożenia korekty deklaracji uwzględniającej w całości ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, a zawartą w postanowieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej, przysługiwało stronie wyłącznie jeden raz, po doręczeniu pierwszego postanowienia w przedmiocie wyznaczenia terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Strona postępowania nie będzie mieć zatem możliwości skorygowania deklaracji w przypadku ponownego wydania postanowienia w trybie art. 200 Ordynacji podatkowej. Uprawnienie to nie powstanie także w przypadku uchylenia decyzji organu I instancji przez organ II instancji lub sąd administracyjny. Zwrócić bowiem należy uwagę, że uchylenie decyzji organu pierwszej

instancji np. przez sąd administracyjny nie musi realnie prowadzić do poprawy sytuacji procesowej strony. Sąd administracyjny może bowiem wskazać, że w zakresie unikania opodatkowania rozstrzygnięcie organu podatkowego jest prawidłowe, zaś uchylenie decyzji organu pierwszej instancji nastąpi z powodu innych kwestii spornych. Ze względu na potencjalny charakter uchybień organu podatkowego I instancji, sytuację procesową strony oraz możliwość ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, przyznanie stronie powtórnego prawa do korekty deklaracji również po uchyleniu decyzji organu pierwszej instancji przez organy nadrzędne mogłoby stanowić pole do nadużycia przywileju skorygowania deklaracji oraz osłabić prewencyjny efekt klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji w toku postępowania podatkowego nie powstanie również w przypadku, gdy strona postępowania otrzymała w ciągu ostatnich 10 lat w innej sprawie ostateczną decyzję z zastosowaniem art. 119a § 1 lub 7 Op. lub środków ograniczających umowne korzyści. Rolą proponowanego przepisu art. 81b § 1c pkt 2 Op jest zapewnienie efektywności oddziaływania podwyższonych stawek dodatkowego zobowiązania podatkowego wskazanych w rozdziale 6a działu IIIa.

Konsekwencją powyższych zmian jest modyfikacja art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej. Postanowienie na podstawie tego przepisu będzie wydawane wówczas, gdy jego doręczenie będzie rodzić prawo do złożenia korekty deklaracji w toku postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej. W pozostałych sytuacjach zastosowanie będzie mieć art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Niezasadne bowiem wydaje się zamieszczanie w treści postanowienia oceny prawnej, skoro strona postępowania nie będzie mogła się do niego odnieść poprzez złożenie korekty deklaracji.

Zgodnie z projektowanym §4 i 5 art. 200 jeżeli po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy zmienił ocenę prawną sprawy lub wysokość korzyści podatkowej, a strona nie skorzystała skutecznie z uprawnienia określonego w art. 81b § 1a w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, organ podatkowy ponownie doręcza wskazane zawiadomienie uwzględniając zmienioną ocenę prawną.

Przepisu § 3 art. 200 nie stosuje się, jeżeli w wyniku doręczenia zawiadomienia stronie nie przysługiwałoby uprawnienie wskazane w art. 81 § 1a.

Implementacja przepisów dyrektywy 2016/1164/UE w zakresie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Zgodnie z art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD, „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, wziąwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część". Dyrektywa wyznaczyła ponadto termin dostosowania przepisów krajowych do tej formuły na dzień 31 grudnia 2018 r.

W punkcie 11 preambuły do dyrektywy ATAD stwierdzono, że „*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; we 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 wewnątrzkrajowych, 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*".

Art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD ustanawia zatem ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, mającą zastosowanie do podatku dochodowego od osób prawnych. Odpowiednikiem tego rozwiązania w polskim systemie prawnym jest generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, która została wprowadzona ustawą zmieniającą z 2016 r., normatywnie ujęta w przepisie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Wobec przyjęcia w tym zakresie uregulowania wspólnotowego oraz wypełnienia obowiązku implementacyjnego

należało rozważyć spełnianie przez regulację krajową wymagań stawianych przez art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD.

Zauważyć należy, że obecnie obowiązująca klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania może mieć zastosowanie – zgodnie z treścią art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej – w sytuacji, gdy „*Czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (...)*". Motyw osiągnięcia korzyści podatkowej powinien być więc motywem dominującym, choć nie musi mieć charakteru wyłącznego. Z kolei klauzula generalna zawarta w art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD powinna mieć zastosowanie, gdy głównym lub jednym z głównych celów wprowadzenia uzgodnień (przeprowadzenia czynności) było osiągnięcie korzyści podatkowej.

Zestawienie obydwu kryteriów, tj. działania „*przede wszystkim w celu*" z motywem, w którym korzyść podatkowa jest „*głównym lub jednym z głównych celów*" aktywności podatnika prowadzi do wniosku, że ujęty normatywnie w dyrektywie ATAD „*próg*" zastosowania krajowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – mierzony poprzez odwołanie się do *spiritus movens* podatnika – jest wyższy niż dla generalnej klauzuli zawartej aktualnie w art. 119a Ordynacji podatkowej.

Proponowana przez dyrektywę klauzula mogłaby zostać powołana dla weryfikacji skutków podatkowych czynności podatnika już w sytuacji, w której czynności tej towarzyszy kilka (obiektywnie) równorzędnych celów, a perspektywa osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej jest tylko jednym z nich. W takiej sytuacji nie mogłaby mieć zastosowania klauzula zawarta w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Wymaga ona bowiem, aby cel osiągnięcia korzyści podatkowej - sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej - był głównym i jednocześnie dominującym aspektem działania podatnika („*przede wszystkim*").

Należy zatem ocenić, iż powyższe różnice w ujęciu motywacji podatnika, jako elementu mogącego wyzwolić działanie przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania nie mają charakteru czysto redakcyjnego i powinny skutkować odpowiednimi zmianami w ujęciu art. 119a i art. 119d Ordynacji podatkowej. Wymagają one zatem zmiany w ten sposób, aby klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogła mieć zastosowanie w sytuacji, gdy głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności będzie uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub ustawy podatkowej. Proponowana zmiana systemowo współgra także z ujęciem już obecnym w polskich ustawach podatkowych, w których wcześniej dokonano implementacji innych przepisów prawa wspólnotowego, przewidujących stosowanie specyficznych klauzul przeciwko unikaniu

opodatkowania (np. art. 12 ust. 13 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych). Można zauważyć, że analogicznie definiowany próg działania przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania występuje m.in. w brytyjskiej generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (*Finance Act 2013*, sekcja 207(1)).

Obecnie obowiązująca klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania dla jej zastosowania wymaga ponadto, aby uzyskana korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (koniunkcja). Z kolei art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD wskazuje, że klauzula może być zastosowana, o ile korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego (alternatywa łączna). Dyrektywa ATAD nie zawęża przy tym możliwej sprzeczności tylko do pojedynczego przepisu ustawy podatkowej, lecz odnosi się do mającego zastosowania prawa podatkowego. Proponuje się zatem, aby treść zmienianego art. 119a Ordynacji podatkowej odpowiadała ujęciu wynikającym z art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD.

Przesłanka sztuczności

Zgodnie z projektowanym art. 119c sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot rozsądnie działający i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu poprzednim, nie zalicza się celu osiągniecia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Zgodnie z projektowanym przepisem sztuczność działania należy wiązać z ocenami spoza prawa podatkowego. Układ zdarzeń kwalifikowanych pozapodatkowo może wieść do ustalenia, czy przyjęty model działania jest obliczony na korzyści podatkowe, czy też ma charakter uzasadniony w dominującej mierze celami ekonomicznymi.

Porównując obecny oraz projektowany stan prawny, wydawać się może, że w projektowanych przepisach przesłanka sztuczności potencjalnie będzie mogła mieć zastosowanie do większej liczby stanów faktycznych. Należy jednak podkreślić, że sztuczność stanowi tylko jedną z przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania Głównym kryterium oceny, czy czynność podlega pod klauzulę jest to, czy podatnik działa zgodnie z celem ustawy. Pogląd ten został również przedstawiony w literaturze: *Unikanie opodatkowania jest działaniem (czynnością), która niweczy „przedmiot i cel" legislacji podatkowej, stanowiących istotę prawa. Wobec powyższego, postępowanie to jest równoważne nadużyciu prawa podatkowego. Inne typowe kryteria unikania opodatkowania ograniczają się do działań*

naruszających istotę prawa (sztuczność schematu czy brak uzasadnienia ekonomicznego) lub niemających znaczenia dla istoty prawa (czynność wykonana z intencją zminimalizowania ciężaru podatkowego)[tłumaczenie własne][8].

Dodatkowo w art. 119c Ordynacji podatkowej zmodyfikowany został obecny, otwarty katalog zdarzeń, które mogą wskazywać na sztuczny sposób działania, zmieniono przykład z punktu 5 oraz dodano nowe punkty 6-8. Projekt przewiduje, że na sztuczny sposób działania ma wskazywać w szczególności występowanie:

a) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub
b) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
c) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub
d) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6 updop lub art. 25a ust. 6 updof.

Należy podkreślić, że opisany powyżej katalog jest otwarty, co oznacza, że mogą istnieć również inne okoliczności, które będą wskazywały na to, że sposób działania podatnika był sztuczny. Działanie sztuczne to – w uproszczeniu – takie działanie, które nie zostałoby zastosowane, gdyby nie towarzysząca podmiotowi chęć osiągnięcia korzyści podatkowej. Jeżeli zatem chęć osiągnięcia korzyści podatkowej ma zasadniczy wpływ na to, czy podmiot wybrał działanie w sposób sztuczny, to można z dużą dozą pewności przyjąć, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jednym z głównych celów dokonania czynności. To główne bowiem cele towarzyszące czynności mają wpływ na sposób działania.

Dodać należy, że zasada o podobnym charakterze została już uwzględniona w art. 12 ust. 14 ustawy o CIT, który stanowi implementację art. 15 ust. 1 lit. a Dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego

[8] „Tax Avoidance And Rationality of Law" Hanna Filipczyk, Warszawa 2017 r.

zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

Pozostałe zmiany przepisów materialnych dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Obecne brzmienie art. 119a § 3 Ordynacji podatkowej może nieprawidłowo sugerować, że czynność odpowiednia polega w każdym wypadku na działaniu. W ocenie projektodawcy, podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu mógłby również – w ramach czynności odpowiedniej – nie podjąć żadnej czynności. Z tego względu proponuje się jedynie redakcyjnie uściślić, że czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania, co jest zgodne z cywilistyczną koncepcją działania (por. np. art. 5 lub 443 Kodeksu cywilnego). Choć osiągnięcie korzyści podatkowej może nie być jedynym celem działania podmiotu, to jednak ocena zachowania podmiotu rozsądnego może prowadzić do wniosku, że w danej sytuacji podmiot ten, działając rozsądnie i kierując się pozostałymi zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, nie podjąłby żadnego działania. Kolejną zmianą jest wskazanie, by czynność odpowiednio ustalana na podstawie art. 119a § 3 Op nie wypełniała jednocześnie definicji sztucznego działania w rozumieniu art. 119c § 1 Op.

W art. 119a § 6 Op proponuje się wprowadzić alternatywny rodzaj działania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyłączający stosowanie przepisów dotyczących określania czynności odpowiedniej (art. 119a § 2-5 Op). Jeżeli w sprawie zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 119a § 1 Op a stwierdzona korzyść podatkowa będzie wynikać z zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to organ podatkowy określi skutki podatkowe na podstawie stanu prawnego jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej – będący podstawą uzyskania korzyści podatkowej – nie miał zastosowania. Mechanizm działania proponowanej regulacji jest podobny do norm zawartych m.in. w art. 12 ust. 13 oraz art. 22c ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Proponowana w § 6 i § 7 art. 119 a Op regulacja ma na celu zwiększenie przewidywalności stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W obu sytuacjach uregulowanych tymi przepisami zniesiony będzie wymóg kreowania czynności odpowiedniej. W przypadku korzyści podatkowych uzyskiwanych na podstawie przepisów prawa podatkowego przyznającego przywilej podatkowy (np. zwolnienie z opodatkowania) wskazywanie czynności odpowiedniej nie zawsze przynosi efekty oczekiwane przez ustawodawcę w postaci zniesienia skutków unikania opodatkowania. Wskazuje na to m.in. implementowanie tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, których działanie polega na wyłączeniu działania takiego przywileju.

W tym kontekście warto wskazać, że przewidywalność rozstrzygnięć będących efektem zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ma istotne znaczenie. Jak bowiem wskazywał Trybunał Konstytucyjny zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można po pierwsze w tym, że przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi. Im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie. Po drugie, Trybunał wskazał, że wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). W kontekście pożądanej przewidywalności rozstrzygnięć dokonywanych na podstawie klauzuli Trybunał wskazał wreszcie, że konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów

(pkt III 1.6. uzasadnienia wyroku K 4/03 z 11 maja 2004 r.)

Tak więc w sytuacji wystąpienia sytuacji unikania opodatkowania – tj. spełnienia przesłanek opisanych w art. 119a § 1 Op – gdy korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania czynności opisanych w § 6 (tj. w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów [dochodów] z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku), efektem zastosowania klauzuli będzie odebranie osiągniętej przez podatnika korzyści podatkowej. Skutki podatkowe zostaną bowiem wówczas określone na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby przepis powodujący powstanie korzyści podatkowej nie miał zastosowania.

W art. 119a § 7 Op zawarto odrębną podstawę do wydania decyzji w przypadku, gdy strona postępowania podatkowego w całości cofnie skutki unikania opodatkowania działając na podstawie art. 81b § 1a Op. Zgodnie z tym przepisem § 7, jeżeli dokonane przez stronę cofnięcie skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 81b § 1a, w całości uwzględnia ocenę prawną organu podatkowego związaną z unikaniem opodatkowania zawartą w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3, organ podatkowy zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58d. W tym wypadku Szef Krajowej Administracji Skarbowej pozostanie właściwy w sprawie, a w wydanej decyzji stwierdzi wystąpienie korzyści podatkowej, która została dobrowolnie wyeliminowana przez stronę postępowania, oraz ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisów rozdziału 6a działu IIIa. Jeżeli oprócz kwestii związanych z unikaniem opodatkowania, w toku postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119g Op pojawią się inne kwestie sporne, a kwestie te nie zostaną rozwiązane w wyniku złożenia korekty deklaracji na podstawie art. 81b § 1a Op – decyzja organu podatkowego będzie dotyczyła także tych elementów. W szczególności organ podatkowy w wydanej decyzji określi lub ustali wysokość zobowiązania podatkowego.

W zakresie projektowanego art. 119b § 1, projektodawca postanowił uchylić pkt 1, w wyniku czego przypadki osiągnięcia korzyści poniżej 100 000 zł również zostaną objęte działaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zgodnie z uwaga podniesioną przez Ministra Spraw Zagranicznych jest to konieczne w celu prawidłowej implementacji Dyrektywy ATAD.

Zgodnie z projektowanym art. 119b § 1 proponuje się uchylić pkt 3. Zgodnie z aktualnym brzmieniem tego przepisu, art. 119a nie stosuje się do podmiotu, którego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej nie został załatwiony w terminie, o którym mowa w art. 119zb, tj. bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa KAS. Należy podkreślić, że zgodnie z Dyrektywą ATAD przepis ten nie powinien przewidywać wyjątku w odniesieniu do podmiotów, których wnioski o wydanie opinii zabezpieczającej nie zostały załatwione w terminie (pkt 3), Dyrektywa w tym zakresie nie przewiduje specjalnego traktowania, wobec czego nowelizacja aktualnego brzmienia przepisu jest zasadna.

W art. 119b § 1 proponuje się uchylić pkt 5, zgodnie z którym przepisu 119a nie stosuje się jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Zmiana ta została uzasadniona we wcześniejszej części uzasadnienia.

Przepis art. 119j Op kreuje uprawnienie dla podmiotów, które uczestniczyły w czynności, której skutki podatkowe określono w decyzji wydanej na podstawie art. 119a Op. Zdaniem projektodawcy, norma ogólna wyrażona obecnie w tym przepisie wymaga doprecyzowania, m.in. z tego względu, że art. 129 Ordynacji podatkowej stanowi, że postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron.

W art. 119j § 1 Op doprecyzowano zatem, że omawiane uprawnienie przysługiwać będzie, jeżeli decyzja z zastosowaniem art. 119a będzie ostateczna oraz zostanie wykonana w całości. Warunki te zapewnią, aby podmiot uczestniczący w czynności mógł skorzystać z uprawnienia w momencie, gdy decyzja z zastosowaniem art. 119a Op nie jest już przedmiotem kontroli organu podatkowego lub sądu administracyjnego. Ponadto skorzystanie z tego uprawnienia nie przyniesie ujemnego wyniku fiskalnego, który mógłby wystąpić, gdyby podmiot otrzymujący decyzję na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej nie wykonał jej w całości, zaś podmiot uczestniczący w czynności – w wyniku skorzystania z uprawnienia – np. zwiększył wysokość kosztów uzyskania przychodów. Uprawnienie nie będzie przysługiwać, jeżeli w decyzja została wydana m.in. na podstawie art. 119a § 6 Op. W tym bowiem przypadku organ podatkowy nie będzie wywodził skutków podatkowych z dokonania czynności odpowiedniej lub zaniechania działania.

Na podstawie art. 119j § 2 Op Szef KAS, po stwierdzeniu spełnienia warunków określonych w § 1, poinformuje w drodze postanowienia w ciągu miesiąca podmioty uczestniczące w czynności o możliwości skorzystania z uprawnienia. Podmioty uczestniczące w czynności będą mogły – zgodnie z § 3 – złożyć korektę deklaracji lub wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku w terminie 30 dni od otrzymania zawiadomienia, zaś pouczenie w tym zakresie będzie elementem zawiadomienia. Wskazane wydaje się bowiem zakreślenie terminu, w którym skorzystanie z uprawnienia będzie skutecznie możliwe, skoro będzie immanentnie wiązać się z treścią decyzji. W sytuacji skierowania zawiadomienia do podmiotów uczestniczących w czynności konieczne jest wyłączenie regulacji zawartych w art. 293, dotyczących tajemnicy skarbowej. Podmioty te nie były bowiem stronami zakończonego postępowania podatkowego.

Bieg terminu na skorzystanie z ww. uprawnienia proponuje się zawiesić, jeżeli skorzystanie z niego nie będzie możliwe – np. z powodu trwającej kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego (§ 4). Jeżeli jednak otrzymanie zawiadomienia na podstawie § 3 zbiegnie się z prowadzonym postępowaniem podatkowym, to strona postępowania będzie mogła zażądać od

organu podatkowego uwzględnienia uprawnień wynikających z § 1 w toku tego postępowania, o ile będzie ono związane z przedmiotowymi uprawnieniami (§ 5).

Tak jak dotychczas, omawiana regulacja będzie dostępna także w razie dobrowolnego wycofania się ze skutków unikania opodatkowania w toku postępowania podatkowego, lecz proponuje się jej przeniesienie do odpowiedniej części ustawy (art. 81b § 1e § 6 Op). Przepisy art. 119j § 1-5 Op będą w tym przypadku stosowane odpowiednio, a skutki podatkowe dotyczące czynności powinny zostać określone w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3 Op.

Zmiany w zakresie inicjowania i prowadzenia postępowania podatkowego w przedmiocie unikania opodatkowania

W zakresie inicjowania i prowadzenia postępowań podatkowych w zakresie unikania opodatkowania dostrzeżono mankament aktualnych rozwiązań polegający na tym, że Szef KAS – prowadząc postępowanie podatkowe w omawianym zakresie – jest pozbawiony możliwości samodzielnego wyjaśniania stanu faktycznego sprawy w ramach czynności kontrolnych. Po przejęciu lub wszczęciu postępowania podatkowego w dyspozycji Szefa KAS pozostają tylko instrumenty zawarte w Dziale IV Ordynacji podatkowej. Instrumenty te mogą jednak okazać się niewystarczające do skutecznego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy.

Aby umożliwić wyspecjalizowanemu organowi podatkowemu wyjaśnianie stanu faktycznego sprawy za pomocą czynności kontrolnych w kierunku zagadnienia unikania opodatkowania proponuje się zmienić treść wyliczenia do art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej, aby Szef KAS był uprawniony do przejęcia również kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego. Zmiany w art. 119g § 2-6 Op (**art. 13 pkt 25 lit. b**).

Następnie proponuje się ujednolicenie procedury przejmowania przez Szefa KAS do dalszego prowadzenia kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, tj.:

1) po przeprowadzeniu założonych czynności kontrolnych naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego występowałby do Szefa KAS ze skonkretyzowanym wnioskiem o przejęcie kontroli, jeżeli zachodziłoby uzasadnione przypuszczenie, poparte dowodami zebranymi w aktach kontroli, że w sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a lub umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania;
2) po otrzymaniu akt kontroli i ich analizie Szef KAS mógłby zlecić organowi podatkowemu prowadzącemu kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową

przeprowadzenie dodatkowych czynności kontrolnych, ze szczególnym uwzględnieniem wyjaśnienia zagadnień dotyczących unikania opodatkowania;

3) w przypadku nieprzejęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS z uwagi na niezasadność wniosku lub wystąpienie przesłanki określonej w proponowanym art. 119gb § 1 Op, odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego sporządzałby i doręczałby protokół kontroli w zwykłym trybie.

Na podstawie ww. zmian Szef KAS uzyskałby prawo do zlecania czynności kontrolnych, a zatem posiadałby pośrednio dostęp do innych instrumentów wyjaśniania stanu faktycznego sprawy, aniżeli tylko te wymienione w dziale IV Ordynacji podatkowej. Propozycje tych rozwiązań zawierają dodawany art. 290c Ordynacji podatkowej oraz art. 82 ust. 1 oraz art. 82a ust. 1–3 ustawy o KAS.

Nie kwestionując racji, że organy samorządu terytorialnego powinny mieć możliwość złożenia wniosku o zastosowanie przez Szefa KAS klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie podatków, do których ustalania lub określania uprawnione są samorządowe organy podatkowe, to podnieść należy, że procedura określona w art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej nie jest w ocenie projektodawcy efektywna. Omawiana regulacja uprawnia organy samorządu terytorialnego do złożenia wniosku o m.in. wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie podatku stanowiącego dochód JST. Oznacza to, że Szef KAS jest obecnie zobowiązany na podstawie oględnych informacji wskazujących na wstępną zasadność zastosowania art. 119a § 1 Op do przeprowadzenia całego postępowania w zakresie podatku stanowiącego dochód JST, również w aspektach, które nie dotyczą zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W ocenie projektodawcy, taka regulacja może prowadzić do niewłaściwego wykorzystania zasobów komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów powołanej w celu przeprowadzenia postępowań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania i wypaczenia założeń ustawodawcy. W szczególności, obecna treść art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej tworzy zachętę do wykorzystywania zasobów Szefa KAS przez te organy samorządu terytorialnego, które nie posiadają zorganizowanych referatów ds. podatków, zdolnych do przeprowadzenia kontroli podatkowej i postępowania podatkowego w celu ustalenia stanu faktycznego i określenia zobowiązania podatkowego.

Z powyższego względu proponuje się modyfikację art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby w przypadku podatków, do których ustalania lub określania uprawnieni są wójt,

burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, Szef KAS na wniosek właściwego organu mógł wyłącznie przejąć postępowanie podatkowe.

Przejmując kontrolę podatkową lub celno-skarbową, Szef KAS z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe. Do zawieszonej kontroli podatkowej lub celno-skarbowej przepisy art. 201 § 3 i art. 206 stosuje się odpowiednio.

W postanowieniu, o wszczęciu postępowania (o którym mowa w §1), Szef KAS wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.

Czynności dokonane przez organ podatkowy przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej pozostają w mocy. Postępowanie o przejęciu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie lub kontrolę.

Proponowana zmiana przyczyni się do lepszego wykorzystania zasobów wskazanej komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów oraz w racjonalny sposób podzieli zadania związane z ustalaniem stanu faktycznego sprawy i stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania pomiędzy Szefa KAS a zainteresowany organ samorządu terytorialnego, tym bardziej, że liberalizacja przesłanek zastosowania przedmiotowej klauzuli, , może wpłynąć na wzrost liczby przypadków jej zastosowania również w podatkach, do których określania lub ustalania są uprawnione samorządowe organy podatkowe. Zgodnie natomiast z §7 art. 119g w przypadku, gdy będąca stroną postępowania podatkowego spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w jego trakcje, postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 115 § 4. Zgodnie z § 8 projektowanego art. 119g jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, art. 119a § 7 oraz przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.

W myśl projektowanych przepisów 119ga–119gd, zasady przejmowania spraw przez Szefa KAS będą jednolite w każdej z procedur, tj. postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa. Szef KAS może odmówić wszczęcia postepowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, zaś postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozawala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, np. tzw. małych klauzul

przeciwko unikaniu opodatkowania. W takiej sytuacji, Szef KAS może umorzyć wszczęte na podstawie art. 119g § 3 postępowanie podatkowe, a przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przekazać organowi podatkowemu. W sprawie przekazania, o którym mowa powyżej wydaje się postanowienie, które doręcza się stronie oraz organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

W przypadku przejęcia postępowania podatkowego od samorządowego organu podatkowego, Szef KAS będzie uprawniony na podstawie art. 119gc Op do wystąpienia do tego organu o zajęcie stanowiska w wyznaczonym terminie (nie dłuższym niż 2 miesiące) w zakresie zebranych w postępowaniu dowodów i materiałów lub do zajęcia stanowiska w sprawie. Zmiana ta umożliwi samorządowemu organowi podatkowemu bardziej aktywne uczestnictwo w postępowaniu podatkowym związanym z jego dochodami budżetowymi i przedstawienia swojej oceny prawnej sprawy.

Należy wskazać, że zgodnie z projektowanym § 2 art. 119gd wydanie decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3, następuje po zasięgnięciu opinii Szefa KAS.

W art. 119k Ordynacji podatkowej proponuje się doprecyzować kwestie związane z zakończeniem przez Szefa KAS postępowania podatkowego, w którym może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a. W § 1 proponuje się użyć alternatywy łącznej („lub”), aby organ podatkowy był władny jednocześnie umorzyć własne postępowanie podatkowe wszczęte na podstawie art. 119g § 3 Op oraz przekazać przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową właściwemu organowi podatkowemu. Obecne użycie alternatywy rozłącznej wyklucza taką możliwość. W zdaniu drugim tego przepisu proponuje się ponadto poszerzyć względem art. 233 Op kompetencję Szefa KAS jako organu odwoławczego, jeżeli dojdzie on do przekonania, że w sprawie nie będzie mieć zastosowania art. 119a Op. Organ odwoławczy będzie mógł w tym przypadku uchylić decyzję organu pierwszej instancji i jednocześnie przekazać sprawę właściwemu organowi podatkowemu, co na gruncie art. 233 Op nie byłoby możliwe.

W ocenie projektodawcy nie ma ponadto uzasadnienia, aby w przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści Szef KAS zwracał kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową organowi podatkowemu. Szef KAS jako

organ podatkowy stosujący przepisy przeciwko unikaniu opodatkowania jest zobowiązany do załatwienia sprawy w całości, a zatem kontynuowanie ww. kontroli wydaje się zbędne. Z tego względu, art. 119k § 2 będzie wskazywał, że wydanie decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści (art. 119g § 8 w zw. z art. 119k § 2 Op) będzie stanowić jednocześnie zakończenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w przejętym zakresie.

W tych okolicznościach zasadne wydaje się uchylenie § 3 i przeniesienie określenia podstawy przekazania postępowania w I instancji do § 1. W przypadku postępowania odwoławczego, organ odwoławczy uchyli w drodze decyzji na podstawie art. 119k § 1 zdanie drugie zaskarżoną decyzję organu I instancji i jednocześnie w tej decyzji umorzy postępowanie lub postanowi o przekazaniu sprawy właściwemu organowi podatkowemu.

Wyjaśnić ponadto należy, że schematy unikania opodatkowania są niekiedy realizowane w kilku okresach rozliczeniowych, a ściślej: czynności schematu optymalizacyjnego mogą być dokonane w różnych okresach rozliczeniowych. Dopiero po zrealizowaniu wszystkich czynności na przestrzeni nawet kilkudziesięciu miesięcy podatnik może uzyskać korzyść podatkową. Na gruncie obecnych przepisów Ordynacji podatkowej możliwa jest sytuacja, w której za pierwszy z okresów rozliczeniowych zostanie wydana ostateczna decyzja wymiarowa, choć w takim postępowaniu organ podatkowy nie będzie miał jakiejkolwiek możliwości dostrzeżenia schematu unikania opodatkowania, ponieważ nie został on jeszcze całkowicie zrealizowany. W takiej sytuacji organ podatkowy może zostać pozbawiony możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Nieprzydatna będzie przy tym przesłanka zawarta w art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, ponieważ w przypadku realizacji schematu unikania opodatkowania na przestrzeni kilku okresów rozliczeniowych, dowody pozwalające na stwierdzenie obecności schematu unikania opodatkowania w momencie wydania decyzji nie będą jeszcze istniały. Biorąc powyższe pod uwagę proponuje się uzupełnienie katalogu przesłanek zezwalających na wznowienie postępowania. Konieczne także jest przyznanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej wyraźnej – wobec treści art. 244 § 1 w zw. z art. 243 § 2 Op – możliwości przejęcia postępowania podatkowego prowadzonego w wyniku jego wznowienia, jeżeli przesłanki określone w art. 240 § 1 zostaną wypełnione. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyda decyzję w sytuacji określonej w art. 245 § 1 pkt 1 Op tylko, gdy zasadne będzie zastosowanie art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści. W innym wypadku odpowiednie zastosowanie znajdzie

art. 119k § 1 Op, na podstawie którego Szef KAS zwróci postępowanie organowi podatkowemu określonemu w art. 244 § 1 Op.

Poprawa relacji pomiędzy klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania a innymi przepisami przeciwdziałającymi unikaniu opodatkowania

Zgodnie z art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej w aktualnym brzmieniu, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stosuje się, jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Przepis ten został umieszczony w rozdziale 1 działu IIIa Ordynacji podatkowej, obok innych przepisów o fundamentalnym charakterze.

Zaznaczyć należy, że system prawa podatkowego obok generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zawiera również inne instytucje przeciwdziałające unikaniu opodatkowania. Wskazać w tym miejscu należy m.in. tzw. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania zawarte w art. 12 ust. 13 i 14 i art. 22c ustawy o CIT. Nie można również pominąć pewnych prób przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przeprowadzanych za pośrednictwem art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, szczególnie do okresów rozliczeniowych, w których klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jeszcze nie obowiązywała.

Analiza schematów unikania opodatkowania wskazuje, że w związku z treścią art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej nierzadko powstają wątpliwości, czy skutki unikania opodatkowania mogą zostać zniwelowane za pośrednictwem innych niż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przepisów prawa podatkowego, a jeśli tak, to czy w takim samym stopniu. Wątpliwości takie powstają m.in. na tle zespołów czynności prowadzących do unikania opodatkowania, w których jeden z etapów czynności podlega wyraźnie jednej z małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. Polem działania dla podatników w zakresie wywodzenia zarzutów na podstawie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, jest również dotychczasowy dorobek orzeczniczy związany ze stosowaniem art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej.

Projektodawca wprowadzając art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej założył, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania będzie narzędziem ostatniej szansy fiskusa przed działaniami prowadzącymi do unikania opodatkowania. W ocenie projektodawcy, powyższe założenie jest słuszne. Nie ma powodów, aby wyspecjalizowany organ podatkowy jakim jest Szef KAS, prowadził postępowania podatkowe w zakresie takich przypadków unikania opodatkowania, które mogą być niwelowane tak samo skutecznie za pomocą innych przepisów materialnego prawa podatkowego przez terenowe organy podatkowe. Zgodne to jest z koncepcją zasady efektywnego zwalczania unikania opodatkowania – tj. art. 119b § 1 pkt 5

Ordynacji podatkowej oznaczała brak możliwości stosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jeśli szczególny środek byłby wystarczający do wyeliminowania skutku w postaci unikania opodatkowania.

W ocenie projektodawcy, sposób redakcji ww. normy w przepisie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej jest jednak niewłaściwy i szkodliwy dla skuteczności działania Krajowej Administracji Skarbowej. Tworzy on dodatkowe, choć z aksjologicznego punktu widzenia całkowicie zbędne, pole do kwestionowania działań organu podatkowego stosującego klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie można wykluczyć, że w niektórych sprawach sedno sporu nie będzie dotyczyć oceny tego, czy dana czynność stanowiła unikanie opodatkowania, lecz tego, czy przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania nie mogło zostać przeprowadzone za pośrednictwem innych przepisów – co z punktu widzenia strony postępowania, w kontekście biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może być wystarczającym celem działania.

Pobocznym, choć także niekorzystnym efektem działania art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej jest to, że musi być on uwzględniany w procedurze określonej w art. 14b § 5b tej ustawy. Osłabia on zatem cel tego przepisu, który polega na ograniczeniu wydawania interpretacji podatkowych w stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych, w których występuje unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zobligowany jest do wydania interpretacji indywidualnej w stanach faktycznych (zdarzeniach przyszłych), w których mogłaby mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, jeżeli przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania byłoby możliwe także za pomocą innych przepisów prawa podatkowego.

Z powyższych względów proponuje się uchylenie art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej zawierającego materialnoprawną przeszkodę stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Omawianą intencję projektodawcy będzie realizować proponowany art. 119gb Ordynacji podatkowej. Na mocy ww. przepisu, Szef KAS będzie mógł odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia postępowania podatkowego, kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a lub umowna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przepisów prawa podatkowego pozwoli na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Postępowanie zaś wszczęte lub przejęte Szef KAS będzie mógł przekazać innemu organowi podatkowemu, który zastosuje inne przepisy niwelujące skutki unikania opodatkowania. Omawiana regulacja nie będzie mogła być podstawą zarzutu w przypadku wystąpienia ewentualnej kolizji klauzuli przeciwko unikaniu

opodatkowania lub umownych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania z innymi przepisami prawa materialnego.

Podkreślić wyraźnie należy, że celem proponowanej regulacji nie jest poszerzanie kompetencji Szefa KAS w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, lecz implementacja postulatu projektodawcy zawartego dotychczas w art. 119b § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej w taki sposób, który nie będzie powodował nieuzasadnionych przeszkód przy stosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w skomplikowanych stanach faktycznych.

Nie będzie także możliwe prowadzenie równoległego postępowania przez dwa różne organy podatkowe. Postępowanie podatkowe zarówno wszczęte na podstawie art. 165, jak i art. 119g § 1 Ordynacji podatkowej dotyczy bowiem danego podatku w konkretnym okresie rozliczeniowym. Wydanie dwóch decyzji w tych postępowaniach jest jednoznaczne z nieważnością postępowania w jednym z nich, o czym stanowi art. 247 § 1 pkt 4 Op.

Regulacja zawarta w art. 119gb § 2 wymaga przyznania organom podatkowym odpowiedniego prawa do podjęcia zawieszonej kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, co uwzględnia nowododawany art. 290c Ordynacji podatkowej oraz modyfikowany art. 87 ust. 3 ustawy o KAS

Zmiany w zakresie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

W ocenie projektodawcy potrzebna jest korekta przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, dalej: Rada, oraz jej współpracy z organem prowadzącym postępowanie podatkowe

W efekcie wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania, organ podatkowy będzie uprawniony do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie w obniżonej wysokości, jeżeli strona w toku postępowania samodzielnie dokona cofnięcia skutków unikania opodatkowania w zakresie wynikającym z oceny prawnej doręczonej przez organ podatkowy (*vide* proponowany art. 119a § 7 oraz przepisy rozdziału 6a działu IIIa Ordynacji podatkowej). W takiej sytuacji proponuje się, aby w wyniku złożenia ewentualnego odwołania od tej decyzji stronie nie przysługiwało już prawo do zasięgnięcia opinii Rady (proponowany art. 119h § 4 Ordynacji podatkowej), skoro zarzut unikania opodatkowania został przez stronę uznany.

W art. 119i § 3 Op proponuje się wykluczyć możliwe dotychczas rozwiązanie, w którym Rada może zaprosić na swoje posiedzenie stronę oraz jednocześnie nie zaprosić przedstawiciela

organu podatkowego. Zaproszenie przedstawiciela Szefa KAS albo strony do udziału w posiedzeniu będzie wymagało skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także odpowiednio do strony albo przedstawiciela Szefa KAS.

W obecnym stanie prawnym możliwa jest sytuacja, w której organ podatkowy i Rada będą oceniać nieco inny stan faktyczny wynikający ze zgromadzonych w aktach sprawy dokumentów. Wynika to bowiem z regulacji zawartej w art. 119i § 2 Ordynacji podatkowej, w myśl której strona może przedstawić Radzie nieznaną dotąd organowi podatkowemu dokumentację. Żaden jednak przepis nie wskazuje, że otrzymana przez Radę od strony postępowania dokumentacja włączana jest do akt sprawy. Z tego względu w art. 119i § 8 Ordynacji podatkowej proponuje się wskazać, że otrzymane przez Radę od strony, na podstawie art. 119i § 2 Ordynacji podatkowej, dodatkowe dokumenty i informacje włącza się do akt sprawy zwracanych organowi podatkowemu. W przepisie doprecyzowano również, że Rada jest zobowiązana do zwrotu akt sprawy również po bezskutecznym upływie terminu na wydanie przez nią opinii, co może nastąpić w wypadku zasięgnięcia opinii Rady na wniosek strony postępowania.

W przypadku, gdy wolę zasięgnięcia opinii Rady wyraził organ podatkowy, ustawodawca przyjął w art. 119i § 9 zdanie pierwsze Ordynacji podatkowej fikcję, iż niewydanie przez Radę opinii w przepisanym terminie równoznaczne jest z opinią Rady o zasadności zastosowania art. 119a przedmiotowej ustawy. Z tego względu przepis art. 119i § 9 zdanie drugie tej ustawy należy uznać za zbędne powtórzenie normy zawartej już w poprzednim artykule.

Obecna treść art. 119i § 10 Ordynacji podatkowej może sugerować, że Rada nie jest zobligowana do zwrotu akt sprawy, jeżeli termin przepisany na wydanie opinii upłynął, a zasięgnięcie opinii Rady wynikało z autonomicznej decyzji organu podatkowej. Regulacja taka nie jest w ocenie projektodawcy trafna. Z tego względu proponuje się uchylenie § 10. W treści § 9 wskazano natomiast, że w organ podatkowy pominie opinię Rady wydaną z uchybieniem terminu wskazanego w art. 119i § 5 Op.

W art. 119m oraz art. 119s § 1 pkt 3 i § 2 Ordynacji podatkowej proponuje się wyraźnie wskazać, że do kompetencji Rady należy również opiniowanie zasadności zastosowania środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach. Opinie te, tak jak opinie odnoszące się do zasadności zastosowania art. 119a przedmiotowej ustawy, nie byłyby wiążące dla organu podatkowego. Ponadto w nowododawanym art. 119m § 2 proponuje się przyznać Radzie kompetencję do opiniowania projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego innych aktów normatywnych związanych z przeciwdziałaniem

unikaniu opodatkowania. Rada może wydać również opinię w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Zasadne wydaje się, aby wzorem m.in. doradców podatkowych lub radców prawnych, członkiem Rady mogła zostać osoba, która jest nieskazitelnego charakteru (art. 119o § 2 pkt 6 Op), co może przyczynić się do zwiększenia autorytetu Rady i jej rozstrzygnięć. Ocenę, czy kandydat na członka Rady wypełnia omawiany przymiot będzie należeć co do zasady do podmiotu zgłaszającego (art. 119o § 3 Op). W trakcie kadencji Rady minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie mógł odwołać członka Rady z uwagi na utratę przymiotu nieskazitelnego charakteru (art. 119p § 1 Op). Aby jednak minister właściwy do spraw finansów publicznych nie dysponował w tej kwestii zbyt dużym zakresem dowolności proponuje się, aby informacja o utracie nieskazitelnego charakteru przez członka Rady była poparta szczegółowym uzasadnieniem oraz Rada w ciągu 30 dni od powzięcia informacji o wygaśnięciu członkostwa w Radzie z uwagi na utratę przymiotu nieskazitelnego charakteru mogła wyrazić sprzeciw. Sprzeciw niweczący decyzję ministra będzie mógł zostać wyrażony poprzez uchwałę podjętą w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy członków Rady, z wyłączeniem zainteresowanego (art. 119p § 1a Op).

Zmiana w art. 119s § 5 Ordynacji podatkowej polega natomiast na przyznaniu ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych swobody w powoływaniu i odwoływaniu w każdym czasie sekretarza Rady spośród pracowników urzędu obsługującego tego ministra. Sekretarz Rady nie jest bowiem członkiem Rady i jego funkcja nie jest związana z jej kadencją.

Zmiany w zakresie właściwości przepisów mających zastosowanie w toku postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej

W wyniku wejścia w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1947, z późn. zm.), organem właściwym do prowadzenia postępowania podatkowego w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania stał się Szef KAS, będący jednym z organów KAS. Wskazana ustawa przyznała organom KAS ogólne uprawnienia (dział IV), które mogą być stosowane także w toku postępowania podatkowego.

Zgodnie z obecną treścią art. 119l Ordynacji podatkowej, Szef KAS prowadząc postępowanie podatkowe w zakresie unikania opodatkowania może korzystać z instytucji zawartych wyłącznie w dziale IV Ordynacji podatkowej. Organ ten nie może korzystać z uprawnień, które mogą mu przyznawać przepisy innych ustaw, w tym ww. ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Konieczne jest zatem, zdaniem projektodawcy, zrównanie pozycji Szefa KAS prowadzącego postępowanie podatkowe określone w rozdziale 2 działu IIIA Ordynacji

podatkowej z innymi organami KAS. Proponuje się zatem zmianę art. 119l Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby przepis ten pozwalał także na zastosowanie w toku postępowania podatkowego przepisów art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, które kreują uprawnienia o charakterze procesowym (żądanie informacji).

Zmiany w zakresie postępowania w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej

Aktualna treść art. 119w § 2 Ordynacji podatkowej wskazuje, że z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej mogą wystąpić zainteresowani dokonujący niezależnych, ale analogicznych czynności. Treść przepisu nie wymaga, że zainteresowani powinni być powiązani przedstawianą do oceny czynnością. W ocenie projektodawcy taka regulacja stanowi lukę prawną. Należy zatem doprecyzować, że zainteresowani powinni być powiązani tą samą czynnością, która zostaje poddana pod ocenę organu podatkowego. Podobne rozwiązanie, w przypadku postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej, zastosowano już w art. 14r § 1 Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z zawartym w art. 119x § 1 Ordynacji podatkowej wprowadzeniem do wyliczenia, wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności oraz zastosowania do tej czynności art. 119a § 1. Zdaniem projektodawcy, tak zakreślony obszar informacji nie do końca odpowiada ani informacjom najbardziej oczekiwanym i przydatnym do oceny, czy dana czynność stanowi unikanie opodatkowania, ani zawartościom punktów znajdujących się w treści tego paragrafu. Proponuje się zatem uzupełnienie wstępu do wyliczenia o dane istotne z punktu przesłanek zastosowania art. 119a.

W myśl przepisów art. 11 updop i art. 25 updof, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r., przez podmioty powiązane należy rozumieć m.in. te, które bezpośrednio lub pośrednio posiadają w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25%. Ustawodawca zwiększył z tym dniem z 5% do 25% próg, od którego dane podmioty są uważane za powiązane i mają do nich zastosowanie regulacje dotyczące cen transferowych.

Do ww. przepisów ustawodawca odwołuje się w art. 119x § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, czyniąc informacje o podmiotach powiązanych w rozumieniu regulacji właściwych dla cen transferowych jedną z przesłanek wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Omawiana zmiana w ustawach o podatkach dochodowych, która zaszła z dniem 1 stycznia 2017 r. zawęziła zakres informacji wymaganych do złożenia wniosku, co jest sytuacją niekorzystną, gdyż:

- klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie jest dedykowana wyłącznie podatkom dochodowym;
- zastosowanie regulacji w przedmiocie cen transferowych, jeżeli przeciwdziałają one unikaniu opodatkowania co najmniej w takim samym stopniu jak klauzula generalna, powinno co do zasady wyłączyć zastosowanie tej klauzuli;
- powiązania wymykające się wskazanym obecnie w art. 119x § 1 pkt 3 Op warunkom mogą mieć znaczenie dla oceny, czy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania może mieć zastosowanie.

Z powyższych względów proponuje się zmodyfikować art. 119x § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby jego treść odpowiadała zakresowi informacji przedkładanych przed dniem 1 stycznia 2017 r., a więc gdy udział w kapitale innego podmiotu był nie mniejszy niż 5%.

W art. 119x § 1 pkt 6a i 6b Op proponuje się uzupełnić zakres informacji przedstawianych we wniosku o wskazanie innych niż ocena korzyści podatkowych, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności oraz o wskazanie innych czynności dokonanych, rozpoczętych lub planowanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowej do których zastosowania będzie mieć opinia zabezpieczająca oraz wymienione w pkt 6a. Rozszerzenie zakresu przedstawianych informacji pozwoli organowi podatkowemu ocenić działania podatnika w szerszym kontekście oraz wykluczy celowość wąskiego przedstawiania przez zainteresowanego kwestii dotyczących uzyskiwanej korzyści podatkowej. Jest to szczególnie istotne ze względu na treść art. 119f § 1 Op, w myśl którego czynność to także zespół czynności. Ewentualne pominięcie przez zainteresowanych podania informacji wymaganych przez art. 119x § 1 pkt 6a i 6b powinno prowadzić do ograniczenia ochrony płynącej z uzyskanej opinii zabezpieczającej, o ile informacje te miałyby wpływ na ocenę możliwości zastosowania art. 119a § 1 Op do korzyści podatkowej.

Zgodnie z projektowanym § 3a art. 119x Szef KAS wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej do usunięcia braków, o których mowa w § 3, w terminie 14 dni od dnia jego otrzymania.

Dotychczasowe doświadczenia Szefa KAS związane z rozpatrywaniem wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej wskazują, że część wniosków jest przygotowywana samodzielnie przez podatników, tj. bez pośrednictwa fachowych pełnomocników. Stwierdzono, że takie wnioski są nierzadko obarczone brakami formalnymi lub zawierają nieprecyzyjne sformułowania w

kluczowych aspektach. Zasadne jest zatem zawarcie w art. 119zea Ordynacji podatkowej upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym określi on wzór wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Zdaniem projektodawcy, wzór taki ułatwi podatnikom, szczególnie tym działającym bez pośrednictwa fachowego pełnomocnika, prawidłowe sporządzenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, zmniejszy częstotliwość występowania przez organ podatkowy z wezwaniem do usunięcia braków formalnych wniosku, usystematyzuje informacje, które zostaną zawarte we wniosku oraz pozytywnie wpłynie na liczbę merytorycznych rozstrzygnięć tych wniosków.

W aktualnej treści art. 119y § 2 Ordynacji podatkowej dostrzec należy sprzeczność pomiędzy treścią pierwszego i drugiego zdania. Zgodnie z pierwszym zdaniem tego przepisu „*Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do czynności ma zastosowanie art. 119a.*" Stosownie do drugiego zdania, „*Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do czynności może mieć zastosowanie art. 119a*". Wskazany przepis jest zatem wewnętrznie sprzeczny w kontekście treści przesłanki odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Sprzeczności tej nie wyjaśnia także treść uzasadnienia do projektu ustawy ustanawiającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zdaniem projektodawcy, omawiany przepis należy skorygować w ten sposób, aby pierwsze i drugie zdanie posługiwało się jednolicie tą samą przesłanką odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Ostateczny kształt relacji art. 119y § 1 i 2 Ordynacji podatkowej powinien wskazywać, że Szef KAS:

- wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli w oparciu o przedstawiony wniosek poweźmie pewność, iż do ocenianej czynności nie będzie mieć zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej;
- odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli okoliczności wynikające z wniosku wskazują, że do ocenianej czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej.

Podkreślenia wymaga, że postępowanie w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej jest w niektórych aspektach zbliżone do postępowania w zakresie wydania interpretacji indywidualnej. Organ podatkowy rozpatrujący wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej pozbawiony jest bowiem możliwości gromadzenia dowodów i wyjaśniania stanu faktycznego sprawy. W tej sytuacji, to do obowiązku wnioskodawcy powinno należeć wszechstronne

przekonanie organu podatkowego, że do ocenianej czynności nie będzie mieć zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej.

Ujmując niniejsze zagadnienie na skali wyjaśnić należy, że pomiędzy przekonaniem, że do czynności nie będzie mieć zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (*vide* art. 119y § 1 tej ustawy) a przekonaniem, że do czynności będzie mieć zastosowanie art. 119a przedmiotowej ustawy (*vide* art. 119y § 2 zdanie pierwsze tej ustawy) istnieje szereg pośrednich ocen wskazujących na prawdopodobieństwo zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej. Można przyjąć, że z uwagi na ograniczoną możliwość wyjaśniania stanu faktycznego sprawy, ocena podjęta przez organ podatkowy będzie niekiedy plasować się w granicach prawdopodobieństwa zastosowania art. 119a do ocenianej czynności. Podjęcie takiej oceny, przy istnieniu stosownych argumentów wskazujących na jej racjonalność, powinno być warunkiem wystarczającym odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Przyjęcie odmiennego poglądu, prowadziłoby do sytuacji, w których organ podatkowy, pomimo uznania, że do ocenianej czynności może mieć zastosowanie art. 119a, zobligowany byłby do wydania opinii zabezpieczającej, choć pogłębiona ocena tej czynności powzięta w ramach postępowania podatkowego uzasadniałaby wydanie decyzji z zastosowaniem art. 119a ustawy procesowej.

Dodać także należy, że przyjęcie, że organ podatkowy uprawniony byłby do odmowy wydania opinii zabezpieczającej wyłącznie w przypadku powzięcia przekonania, iż do czynności ma zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej prowadziłoby do wniosku, że odmowa wydania opinii zabezpieczającej zastępuje w istocie, w przypadku czynności dokonanej, wynik postępowania podatkowego. Nie taka jest jednak rola tej instytucji.

Zdaniem projektodawcy, zasadne jest także ograniczenie przesłanki negatywnej odmowy wydania opinii zabezpieczającej wyłącznie do możliwości zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, a nie całego artykułu. Uzasadnienie odmowy wydania opinii zabezpieczającej nie powinno wymagać od organu podatkowej przedstawienia kontrfaktycznej czynności odpowiedniej, która byłaby zastosowana w wyniku przeprowadzenia postępowania podatkowego, ponieważ nie pozwala na to zasadniczo zakres informacji zawartych we wniosku (*vide* art. 119x § 1 Ordynacji podatkowej). Informacje, na podstawie których organ podatkowy mógłby wskazać czynność odpowiednią dostępne byłyby do uzyskania w toku postępowania podatkowego. Różnorodność i bogactwo takich informacji umożliwiających wskazanie czynności odpowiedniej nie pozwala na precyzyjne ujęcie ich jako kolejnej informacji-przesłanki mającej zostać zawartej we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.

Jak ponadto wskazano w uzasadnieniu ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania: „*(...) Opinie* [zabezpieczające – dop. projektodawca] *będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. (...) Opinię taką na wniosek zainteresowanego minister wyda w razie stwierdzenia, że planowane lub dokonane przez zainteresowanego czynności, przedstawione przez niego we wniosku, nie stanowią unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a. (...) Przedmiotem tej opinii nie będzie ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przestawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli*". Wyjaśnić w tym miejscu należy, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania oraz definicja unikania opodatkowania zawarta jest w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Jeżeli zgodnie z założeniem ustawodawcy, celem opinii zabezpieczającej powinna być ocena, czy przedstawiana czynność stanowi unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, to opinia taka powinna zostać zawężona do oceny możliwości zastosowania ww. przepisu. Proponowana zmiana ma zatem właściwe odzwierciedlenie intencji ustawodawcy.

Przepisy art. 119y § 1 i 2 oraz art. 119za pkt 2 wymagają także w ocenie projektodawcy zmiany w zakresie uściślenia zakresu ochrony wynikającej z opinii zabezpieczającej. W treści art. 119a § 1 Op wymieniona jest konkretna czynność, której dokonanie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej. Przepisy art. 119y § 1 i 2 oraz art. 119za pkt 2 Op koncentrują się natomiast jedynie na czynności. Oznacza to, że uzyskanie opinii zabezpieczającej wyłącza zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wobec wszystkich korzyści podatkowej z niej wynikających, nawet jeśli korzyści te nie zostały wskazane we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, a organ podatkowy nie mógł ocenić np. ich sprzeczności z celem i przedmiotem przepisy ustawy podatkowej. Proponowane zmiany mają na celu wyraźne powiązanie ocenianej czynności oraz konkretnej korzyści podatkowej z niej wynikającej, którą zainteresowany powinien wskazać we wniosku.

Zgodnie z art. 119zb § 1 Ordynacji podatkowej, wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa KAS. Przepisy rozdziału 4 działu IIIa Op nie zawierają podstawy prawnej do wydłużenia tego terminu. Takiej podstawy nie stanowi art. 119zf w związku z art. 140 Ordynacji podatkowej, gdyż termin wskazany w art. 119zb § 1 Op jest terminem o charakterze materialnym. Ponieważ w toku wydania opinii zabezpieczającej dopuszczalne jest zasięgnięcie

opinii biegłego, to z uwagi na czasochłonność tej procedury w art. 119zb Op proponuje się dodać § 3, który stanowiłby wyraźną podstawę do wydłużenia materialnego terminu rozpatrzenia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Inną podstawą do przedłużenia terminu, o którym mowa w art. 119zb § 1 Op będzie złożoność sprawy, w szczególności w razie zasięgnięcia opinii biegłego, sześciomiesięczny termin, może być przedłużany nie dłużej jednak niż o 9 miesięcy łącznie, co zapewni zainteresowanym gwarancję, że wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej zostanie załatwiony w oznaczonym czasie, tj. maksymalnie w terminie 15 miesięcy od otrzymania wniosku przez Szefa KAS.

W art. 119zc § 1 Ordynacji podatkowej proponuje się podniesienie opłaty za rozpatrzenie wspólnego wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Opłata podstawowa będzie wzrastać o 5 000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego wnioskodawcy. Wzrost tej opłaty uzasadniony jest większym skomplikowaniem wniosków składanych przez grupy zainteresowanych podmiotów, większym nakładem środków koniecznych do rozpoznania takich wniosków, jak również – co do zasady – istotnie większą wysokością korzyści podatkowej, którą hipotetyczna opinia ma zabezpieczać. Zauważyć także należy, że gradacja opłat od rozpatrzenia wniosku uzależniona jego potencjalnym skomplikowaniem występuje już w przypadku procedury uprzednich porozumień cenowych (*vide* art. 20m § 2 Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana nie powinna mieć wpływu na sytuację typowych podatników, którzy nie przeprowadzają czynności gospodarczych w większych grupach. Poza zakresem proponowanej zmiany zostaną także wnioskodawcy wspólnie ubiegający się o wydanie opinii zabezpieczającej, jeżeli ich liczba nie przekracza czterech.

W aktualnym stanie prawnym, treść opinii zabezpieczających oraz odmów wydania opinii zabezpieczających, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty, publikowana jest w Biuletynie Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Choć ze zrozumieniem należy podejść do potrzeby informowania opinii publicznej o wynikach postępowań w zakresie wydawania opinii zabezpieczających i powodach podjętych rozstrzygnięć, to jednak obowiązek publikowania treści rozstrzygnięć organu podatkowego wymaga zdaniem projektodawcy korekty.

Jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, procedura wydawania opinii zabezpieczającej obejmuje cechy procedury zawierania porozumień w zakresie stosowania cen transferowych określonej w dziale IIa Ordynacji podatkowej. To, co łączy te procedury to przede wszystkim fakt, że dotyczą one oceny czynności, które dopiero są planowane (w przypadku opinii zabezpieczających to jeden

z wariantów czynności), zakres informacji przekazywanych organowi podatkowemu jest dość szeroki, przekazywane informacje mogą być dla zainteresowanego podmiotu istotne z biznesowego punktu widzenia, zaś w interesie zainteresowanego podmiotu może być zachowanie niektórych lub wszystkich informacji w tajemnicy przed konkurentami rynkowymi. Można też przyjąć, że zasadniczo w obu procedurach korzystniejsze dla zainteresowanego podmiotu jest udzielenie organowi podatkowemu wszelkich wyjaśnień w zakresie procedowanego wniosku.

Procedura zawierania uprzednich porozumień cenowych w szczególny sposób chroni informacje przekazywane przez zainteresowany porozumieniem podmiot. Decyzje w zakresie stosowania cen transferowych nie podlegają publikacji. W stosunku do informacji uzyskanych przez organ podatkowy w toku postępowania określonego w dziale IIa Ordynacji podatkowej pogłębione zostają rygory związane z zachowaniem tajemnicy skarbowej (*vide* art. 295a, art. 296 § 1 pkt 3 oraz art. 297b Ordynacji podatkowej). Celem omawianych przepisów jest zachęcenie, poprzez zapewnienie podwyższonych standardów tajemnicy skarbowej, podmiotów do występowania z wnioskami o zawarcie porozumienia w zakresie stosowania cen transakcyjnych.

W tym miejscu uznać należy, że regulacja zobowiązująca Szefa KAS do publikowania treści opinii zabezpieczających lub odmów wydania opinii zabezpieczających po usunięciu jedynie danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty może zniechęcać potencjalnych zainteresowanych do występowania z wnioskami o wydanie opinii zabezpieczającej. W treści tych wniosków, a w konsekwencji w treści aktów wydanych przez Szefa KAS mogą znajdować się bowiem informacje niekorzystne dla zainteresowanych podmiotów, dotyczące planowanych działań lub z innego powodu utrzymywane w tajemnicy przed konkurencyjnymi podmiotami. Usunięcie natomiast danych identyfikacyjnych może natomiast nie stanowić dla konkurencyjnych podmiotów lub ekspertów biznesowych istotnej bariery chroniącej wnioskodawców przed identyfikacją. Przedmiotowa regulacja wymaga zatem zdaniem projektodawcy zmiany, ponieważ utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej oraz zwiększenie przewidywalności działania Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze, który jest przecież temu zadaniu dedykowany.

Z powyższych względów po art. 119zd proponuje się dodanie art. 119zda, na podstawie którego w Biuletynie Informacji Publicznej zamieszczane byłyby informacje odnoszące się do wydania opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Informacje te zawierałyby zwięzły opis poddanej pod opinię Szefa KAS czynności oraz wyjaśnienie

powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacje nie mogłyby natomiast zawierać danych identyfikujących lub mogących zidentyfikować wnioskodawcę lub inne podmioty wymienione w treści aktu. Informacja nie zawierałyby także danych potencjalnie wrażliwych dla zainteresowanych podmiotów, np. wymienionych w art. 119x § 1 pkt 4 i 5 Ordynacji podatkowej. Dodatkowo proponuje się objęcie akt postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej tajemnicą skarbową.

W myśl art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, gdy postępowanie z jakiejkolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Przepis ten uprawnia organ podatkowy do umorzenia postępowania w przypadku wystąpienia jakiejkolwiek przyczyn powodującej bezprzedmiotowość postępowania. Przyczyny te nie były *a priori* znane ustawodawcy, który nie wymienił ich enumeratywnie, gdyż – jak można sądzić – ich katalog jest otwarty. W ocenie projektodawcy, art. 119ze Ordynacji podatkowej niezasadnie zawężą możliwość zastosowania art. 208 tej ustawy wyłącznie do przypadku wycofania wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Regulacja taka nie uwzględnia takich sytuacji jak śmierć wnioskodawcy, rozwiązanie osoby prawnej będącej wnioskodawcą czy też uchylenie przepisów, na podstawie których wnioskodawca planował uzyskać korzyść podatkową. Z tego względu proponuje się zmianę art. 119ze w ten sposób, aby organ podatkowy miał możliwość umorzenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej w każdej sytuacji, w której postępowanie to stało się bezprzedmiotowe. Dodatkowo należy jednak doprecyzować, że jedną z sytuacji skutkujących bezprzedmiotowością postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej jest wcześniejsze wydanie decyzji z zastosowaniem art. 119a w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii. Ustawodawca w art. 119z Ordynacji podatkowej przyjął bowiem, że złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może skutkować równoległym prowadzeniem kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

W art. 119zf Ordynacji podatkowej proponuję się przeprowadzenie następujących zmian:

1) usunięcie odesłania do art. 14i § 3 – zmiana jest wynikiem wprowadzenia art. 119zda;
2) dodaniu odesłania do art. 14r § 2 i 3 – zmiana umożliwi sprawniejszą obsługę wspólnych wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej;
3) usunięciu odesłania do art. 123 – zasada wyrażona w tym przepisie nie ma, w ocenie projektodawcy, zastosowania w przypadku tego postępowania;

4) dodaniu odesłania do art. 187 § 3 – w ocenie projektodawcy zasadne jest, aby organ podatkowy mógł oprzeć swoją ocenę również na faktach powszechnie znanych lub znanych z urzędu.

Postępowanie w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania

W myśl przepisów art. 119a-119f Ordynacji podatkowej, jedynie organ podatkowy jest władny, w drodze decyzji, zastosować klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (*vide* m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 31.05.2017 r., sygn.. akt I SA/Sz 216/17). Od tej zasady ustawodawca wprowadził dwa wyjątki polegające na możliwości korekty deklaracji przez stronę postępowania prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej lub przez podmiot uczestniczący w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (art. 119j Op). Wyjątki te są jednak ściśle powiązane z działaniami organu podatkowego prowadzącego postępowanie podatkowe na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej i są pochodną treści postanowienia wydanego na podstawie art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej lub decyzji, w której zastosowano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Choć podatnicy mają teoretyczne prawo do złożenia deklaracji lub korekty deklaracji, w której uwzględnią taki stan rzeczy, jaki zaistniałby gdyby nie przeprowadzono czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, to jednak działanie takie może zostać uznane za niewłaściwe z systemowego punktu widzenia i które nie powinno być akceptowane przez organy podatkowe. Z wyłączeniem przypadków, o których mowa w poprzednim akapicie, treść deklaracji podatkowych odzwierciedla bowiem skutki podatkowe wynikające z rzeczywistego stanu rzeczy, a nie z hipotetycznego stanu, który zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej, krytycznej czynności nie dokonano lub przepis prawa nie miał zastosowania (art. 119a § 2-6 Op). Przyjęcie innego poglądu prowadziłoby do stanu, w którym organ podatkowy, inny niż Szef KAS, zobligowany byłby do weryfikowania deklaracji podatkowej nieodpowiadającej rzeczywistym zdarzeniom przy braku informacji na temat przyjętej przez podatnika czynności odpowiedniej. Co więcej, w przypadku wykazania przez podatnika podatku dochodowego wyższych przychodów wynikających z dokonania hipotetycznej czynności odpowiedniej, organ podatkowy zobligowany jest w obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, do określenia – w drodze postępowania podatkowego – wysokości przychodów, a w konsekwencji wysokości zobowiązania podatkowego (straty podatkowej) w rzeczywistej wysokości.

Zauważenia także wymaga, że ustawodawca przyznał prawo do korekty deklaracji podmiotowi, o którym mowa w art. 119j Ordynacji podatkowej, w przypadku określenia czynności

odpowiedniej w toku postępowania podatkowego. *A contrario* należy przyjąć, że analogiczne prawo dla tego podmiotu nie powstaje, jeżeli korekta skutków unikania opodatkowania następowałaby poza dedykowanym postępowaniem podatkowym.

W ocenie projektodawcy, podatnicy i płatnicy powinni mieć zagwarantowaną możliwość wycofania się ze skutków unikania opodatkowania, a w szczególności możliwość wycofania się ze schematów unikania opodatkowania dających korzyści podatkowe przez wiele lat. Zaletą tej drogi korygowania rozliczeń podatkowych będzie ograniczenie negatywnych skutków unikania opodatkowania, które zaistniałyby w przypadku wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (odsetki od zaległości podatkowych, wymiar dodatkowego zobowiązania podatkowego). Zdaniem projektodawcy, obecny kształt przepisów, według których, cofnięcie skutków unikania opodatkowania może nastąpić wyłącznie w wyniku przeprowadzenia postępowania podatkowego może godzić w prawa konstytucyjne podatników.

Uwzględniając, że zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wymaga określenia skutków podatkowych na podstawie takiego stanu rzeczy, który zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej albo stanu prawnego jaki zaistniałby gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania oraz że złożona deklaracja lub korekta deklaracji powinna – w razie potrzeby i stosownie do okoliczności – uprawniać do złożenia korekty deklaracji przez inne podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, proponuje się wprowadzenie odrębnej procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania poza postępowaniem podatkowym.

Procedura cofnięcia skutków unikania opodatkowania, zawarta w proponowanym rozdziale 5 działu IIIa, będzie dwustopniowa i polegać będzie na:

1) przeprowadzeniu postępowania, w ramach którego Szef KAS oraz podmioty zainteresowane cofnięciem skutków unikania opodatkowania uzgodnią wysokość uzyskanej w wyniku unikania opodatkowania korzyści podatkowej, czynność odpowiednią oraz skutki przyjętej czynności odpowiedniej (względnie: osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem podjęcia czynności skutkującej unikaniem opodatkowania i skutki podatkowe takiego stanu rzeczy) lub skutki stanu prawnego, jaki zaistniałby gdyby uzgodniony przepis prawa nie miał zastosowania, co znajdzie odzwierciedlenie w decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania, zwaną dalej w tym punkcie „decyzją”,

2) złożeniu przez podmioty zainteresowane korekty deklaracji na podstawie treści decyzji wydanej w postępowaniu określonym w pkt 1.

Podkreślenia wymaga, że rolą tej procedury nie będzie ustalenie, czy przedstawiona we wniosku czynność, w wyniku której uzyskano korzyść podatkową, stanowi unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Taka ocena może być dokonana w toku postępowania o wydanie opinii zabezpieczającej.

Złożenie wniosku będzie równać się przyznaniu przez zainteresowanego dla potrzeb prowadzonego postępowania, że dokonał czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (art. 119zfe § 2) i wyrażeniu woli cofnięcia jej skutków związanych z unikaniem opodatkowania. Przyznanie takie może w szczególności nastąpić po przeprowadzeniu badania sprawozdania finansowego lub audytu, lub też po publikacji ostrzeżeń w zakresie możliwego zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub Szefa KAS. W toku postępowania o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania organ podatkowy przyjmie, że odnośnie wskazanej czynności zaistniały przesłanki określone w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. W decyzji wydanej na podstawie art. 119zfi § 1 Ordynacji podatkowej będzie mógł jednak wskazać, że – wbrew stanowisku podatnika – nie doszło do osiągnięcia przez niego korzyści podatkowej. Z uwagi na doniosłość wniosku oraz przyjęte w art. 119zfe § 2 Op domniemania proponuje się, aby jego skuteczne złożenie obarczone było tzw. przymusem adwokacko-radcowskim (art. 119zfd § 3). Wprowadzenie trzech domniemań w treści projektowanego art. 119zfe § 2 Op wynika z faktu, że przepisy te dotyczą sytuacji, w której sam zainteresowany złożył wniosek o cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Rozwiązanie to powinno wydatnie przyczynić do poprawy ekonomiki postępowań w sprawie cofnięcia unikania opodatkowania. Co do zasady, w sytuacji, w której zainteresowany złożył stosowny wniosek o cofnięcie skutków unikania opodatkowania, nie wydaje się celowe spowalnianie cofnięcia tych skutków. Z drugiej jednak strony, nie można wykluczyć ryzyka nieprawidłowego korzystania przez zainteresowanych ze stworzonej możliwości. W tym celu domniemania przewidziane w analizowanych przepisach mogą zostać obalone przez Szefa KAS.

Stronami postępowania określonego w rozdziale 5 działu IIIa będą podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (art. 119zfa § 2 Op). Wniosek o wszczęcie postępowania w przedmiocie określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania będzie mógł dotyczyć już uzyskanej korzyści podatkowej (§ 3). Postępowanie to nie będzie mogło jednak zostać wszczęte, jeżeli określona we wniosku korzyść podatkowa będzie w momencie

jego złożenia przedmiotem kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, gdy stanowisko zainteresowanego będzie wskazywać na konieczność wydania decyzji na podstawie art. 119zn, lub gdy stanowisko zawarte we wniosku wskazuje na zasadność wydania decyzji na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2 (art. 119zfb). Celem rozwiązania zawartego w art. 119zfb pkt 2 jest wyłączenie z rozpatrywania takich wniosków, w których zainteresowani mogliby dowodzić, że mimo wypełnienia przesłanki z art. 119a § 1 Op nie doszło do unikania opodatkowania lub gdy unikanie opodatkowania może zostać cofnięte poprzez właściwe zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego. Projektowane postępowanie nie powinno być traktowane jako szczególna forma uzyskania opinii zabezpieczającej, zaś regulacja zawarta w art. 119zfb pkt 2 ma zapobiegać ewentualnym nadużyciom.

Mimo pewnych odmienności pomiędzy przepisami przeciwdziałającym unikaniu opodatkowania, proponowana procedura powinna mieć odpowiednie zastosowanie również do skutków unikania opodatkowania wynikających z opodatkowania środków ograniczających umowne korzyści (art. 119zfa § 5).

Na wzór procedury zawierania porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych, zainteresowane wydaniem decyzji podmioty będą mogły zwrócić się do organu podatkowego o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących wydawania decyzji w indywidualnej sprawie, w szczególności celowości jej wydania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zakończenia postępowania (art. 119zfc § 1 Op). Wątpliwości te mogą dotyczyć zarówno przebiegu procedury wydawania decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania, jak i szans na uzyskanie satysfakcjonującego wnioskodawcę wyniku tej procedury. Regulacja ta jest przejawem nasilenia cech koncyliacyjnych tej szczególnej procedury. Ma też zapobiegać występowaniu przez zainteresowanych z wnioskiem o konsultację, gdy w sposób oczywisty wniosek ten nie może doprowadzić do pożądanego przezeń rezultatu.

W art. 119zfc § 2 ustanowiono zakaz dowodowy, dotyczący wykorzystania informacji uzyskanych w ramach tzw. spotkań wstępnych, o których mowa w § 1. Pogłębienie zaufania pomiędzy zainteresowanym podmiotem a organem podatkowym jest szczególnie istotne, gdyż złożenie przez zainteresowanego wniosku o wydanie decyzji będzie stanowić jednocześnie – jak już wskazano wyżej – przyznanie się przez niego do tego, że określona we wniosku czynność stanowiła unikanie opodatkowania i zastępować będzie rozstrzygnięcie organu podatkowego w zakresie *stricte* art. 119a § 1 Op. Organ podatkowy będzie jednak mógł

korzystać z tych dokumentów i informacji, jeśli uzyska je poprzez inne czynności podjęte w ramach odrębnych procedur, w tym w toku postępowania o wydanie decyzji.

W art. 119zfd § 1 Op określono zakres informacji, które należy zawrzeć we wniosku o wydanie decyzji. Składają się na niego:

1) stan faktyczny składający się z:
   a) wyczerpującego opisu dokonanej czynności prowadzącej do unikania opodatkowania;
   b) wskazania podmiotów biorących udział czynności określonej w lit. a wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
   c) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w lit. a, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1, wraz z przedstawieniem sposobu i metody wyliczenia tych skutków;
2) w zależności od okoliczności:
   a) wyczerpujący opis przyjętej czynności odpowiedniej w rozumieniu art. 119a § 3,
   b) oświadczenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania,
   c) wskazanie przepisu ustawy podatkowej określonego w art. 119a § 6, który nie powinien mieć zastosowania;
3) uzasadnienie przyjęcia wybranej czynności odpowiedniej lub złożonego oświadczenia albo wskazania;
4) określenie skutków podatkowych, wraz z przedstawieniem sposobu i metody ich wyliczenia:
   a) jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej,
   b) stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana,

c) stanu prawnego, jaki zaistniałaby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania.

Zgodnie z art. 119zfd § 2 Op, wniosek będzie mógł zostać uzupełniony o dokumentację dotyczącą czynności prowadzącej do unikania opodatkowania oraz potwierdzającą stanowisko zainteresowanego co do zasadności wyboru czynności odpowiedniej.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie mógł w drodze rozporządzenia określić wzór wniosku o wydanie decyzji, co powinno przyczynić się do ich ujednolicenia oraz zmniejszyć ryzyko wystąpienia braków formalnych wniosku (art. 119zfd § 5 Op).

Złożenie wniosku o wydanie decyzji nie będzie miało wpływu na możliwość przeprowadzenia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego (art. 119zfe § 1). Skorygowanie deklaracji w wyniku wydania decyzji wykluczy jednak w zakresie ocenianej czynności możliwość wszczęcia lub przejęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 Op, a w konsekwencji wydanie decyzji z zastosowaniem art. 119a Op. Organ podatkowy prowadzący kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe uwzględni skutki wynikające ze złożonej korekty deklaracji mającej na celu cofnięcie skutków unikania opodatkowania (art. 119zfl § 1 Op), jeżeli:

1) korekta deklaracji będzie odpowiadać treści decyzji (art. 119zfk § 3 Op);
2) organ podatkowy na podstawie zgromadzonych dowodów nie dojdzie do przekonania, że zainteresowany nierzetelnie przedstawił stan faktyczny (art. 119zfl § 2 Op).

W art. 119zff § 1 Ordynacji podatkowej proponuje się ustalenie zasad kalkulacji opłaty od wniosku o wydanie decyzji. Uzależnienie rozpatrzenia wniosku o wydanie decyzji od uiszczenia opłaty będzie dodatkowo wpływać prewencyjnie na podmioty unikające lub chcące unikać opodatkowania. Opłata będzie odpowiadać co do zasady:

1) 0,2% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119 zfd § 1 pkt 1 lit. c – odnośnie korzyści podatkowej lub jej części powodującej powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
2) 1% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119 zfd § 1 pkt 1 lit c – w pozostałych przypadkach

Opłata wspomniana powyżej nie będzie wynosić jednak mniej niż 1000 zł i nie więcej niż 15 000 zł.

Od zasady zawartej w § 1 proponuje się wprowadzenie kilku wyjątków. Pierwszy z nich będzie umożliwiał obniżenie opłaty, jeżeli czynność zawarta we wniosku była wcześniej oceniona przez Szefa KAS w odmowie wydania opinii zabezpieczającej, a zatem część jej oceny została już dokonana przez administrację skarbową. Opłata podstawowa zostanie w takim wypadku obniżona o opłatę uiszczoną w związku z postępowaniem o wydanie opinii zabezpieczającej, zaś opłatę wynikową obliczoną na podstawie § 3 będzie stanowić 75% tak określonego wyniku pośredniego. Taka konstrukcja wyliczenia opłaty wskazuje, że naturalną konsekwencją otrzymania przez zainteresowanego odmowy wydania opinii zabezpieczającej może być złożenie wniosku o wydanie decyzji.

Zgodnie z §4 opłata podlega zwrotowi w przypadku:

1) wycofania wniosku
2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

Opłatę należy uiścić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania decyzji.

W § 6 omawianego artykułu zawarto uprawnienie dla Szefa KAS do wydania postanowienia w przedmiocie ustalenia opłaty uzupełniającej od wniosku, jeżeli w ocenie organu podatkowego zainteresowany nieprawidłowo obliczył, a w konsekwencji zaniżył we wniosku o wydanie decyzji wartość uzyskanej korzyści podatkowej z tytułu czynności. Proponuje się, aby postanowienie w tym zakresie nie było zaskarżalne, ponieważ zakres postanowienia immanentnie związany jest z rozstrzygnięciem zawartym w decyzji. Istotne jest jednak to, że organ podatkowy zwróci na podstawie § 4 pkt 2 omawianego artykułu tę część opłaty, która w wyniku zawyżenia przez zainteresowanego korzyści podatkowej, została uiszczona nienależnie.

W przypadku przyjęcia przez organ podatkowy w decyzji, że korzyść podatkowa wynika z zastosowania przepisu prawa podatkowego, o którym mowa w art. 119a § 6 Op, zwrócone zostanie 60% uiszczonej opłaty jeżeli zainteresowany złoży korektę deklaracji lub informację zastępczą odpowiadającą treści otrzymanej decyzji oraz wpłaci na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę. W tej bowiem sytuacji rysuje się wyraźna przestrzeń do ulgowego traktowania zainteresowanych faktycznie wykorzystujących uprawnienia wynikające z decyzji, zwłaszcza gdy w toku postępowanie nie było konieczności określania czynności odpowiedniej.

Odnośnie zainteresowanych, którzy w wyniku dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania będą cyklicznie uzyskiwać korzyść podatkową w kolejnych okresach rozliczeniowych na podstawie jednej lub cyklicznie dokonywanej czynności, Szef KAS będzie mógł w drodze zaskarżalnego postanowienia obniżyć opłatę od wniosku o wydanie decyzji (§ 9). Nie należy bowiem pobierać opłaty podstawowej od wniosku o wydanie decyzji, jeżeli analogiczny wniosek został już rozpatrzony przez organ podatkowy. Regulacja ta ma zachęcić podatników i płatników do wycofywania się ze schematów unikania opodatkowania, które przynoszą wieloletnie korzyści podatkowe. Stopień obniżenia opłaty należeć będzie do uznania organu podatkowego.

W art. 119zfg Op zawarto „miękkie" uprawnienia organu podatkowego prowadzącego postępowania w zakresie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Wskazują one, że w postępowaniu tym strony powinny dążyć do porozumienia w zakresie jego istotnych punktów.

Jeżeli w toku postępowania organ podatkowy uzna, że zainteresowany nieprawidłowo przedstawił we wniosku elementy wniosku, o których mowa w art. 119zfd § 1 pkt 2-4 Op, tj. m.in. nieprawidłowo przyjął czynność odpowiednią lub wskazał, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, lub nieprawidłowo określił skutki podatkowe jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej lub stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, Szef KAS w drodze postanowienia zawiadomi o tym zainteresowanego. Zawiadomienie będzie zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne (art. 119zfh § 1 Op). W wyniku otrzymania tego zawiadomienia, zainteresowany będzie mógł w terminie 14 dni przedstawić dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty lub, niezależnie od tego, złożyć wniosek o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady co do kwestii spornych uwzględnionych w treści zawiadomienia (art. 119zfh § 2 Op). Możliwość udziału w postępowaniu organu eksperckiego, takiego jak Rada, powinien przyczynić się do zwiększenia pewności zainteresowanego do rzetelności warunków zawartych w decyzji i pozytywnie wpłynąć na ich uznanie.

Szef KAS uwzględni wniosek zainteresowanego i zwróci się o opinię Rady jedynie wtedy, jeżeli w wyniku otrzymania dodatkowych informacji i dokumentów kwestie określone w treści zawiadomienia nadal pozostaną sporne (art. 119zfh § 3 Op).

Zgodnie z treścią proponowanego art. 119zfh § 4 Op, Rada powinna w pierwszej kolejności ocenić zasadność przedstawionych jej stanowisk zainteresowanego oraz Szefa KAS. W

przypadku odrzucenia każdego z tych stanowisk, Rada przedstawi własną ocenę kwestii poddanych pod jej opinię uwzględniając jednak szczególne zasady postępowania określone w art. 119zfe § 2. Choć opinie Rady nie będą wiążące dla organu podatkowego, to mogą one stanowić pole do zbliżenia stanowisk organu podatkowego oraz zainteresowanego, w szczególności powzięcia przez Radę własnej opinii.

W art. 119zfi § 1 Op zawarto szczególne i autonomiczne uprawnienie do wydania decyzji odmawiającej określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania z uwagi na brak korzyści podatkowej lub nieprzekroczenie progu wskazanego w art. 119b § 1 pkt 1. Regulacja ta dotyczy sytuacji, w których czynność dokonana w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z celem lub przedmiotem prawa podatkowego nie skutkowała, wbrew stanowisku zainteresowanego, jej osiągnięciem w kontekście przepisów art. 119a § 2-6 Op lub zastosowanie będzie miał przepis art. 119b § 1 pkt 1 Op. Możliwość ta stanowi wyraz realizacji zasady zawartej w art. 121 § 1 Op. Rozstrzygnięcie wydane na podstawie art. 119zfi § 1 Op będzie uwzględniane przez organy podatkowe w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego, co wykluczy wydanie decyzji na podstawie art. 119a wobec czynności przedstawionej we wniosku (art. 119zfl § 1 Op).

Szef KAS będzie mógł ponadto odmówić wydania decyzji, jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, co odpowiada regulacji proponowanej w art. 119gb § 1 Op. Także w tym przypadku otrzymanie takiej decyzji wykluczy możliwość wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Op.

Przepis art. 119zfj § 1 określa elementy konieczne decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, tj.:

1) wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem podmiotów w niej uczestniczących;
2) orozstrzygnięcie co do:
    a) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w pkt 1, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1;
    b) prawidłowości przyjęcia czynności odpowiedniej, uznania, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, albo wskazania określonego w art. 119a § 6 przepisu ustawy podatkowej, który nie powinien mieć zastosowania;

c) owskazanie skutków podatkowych jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej, stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, albo stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania;

3) określenie, w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania, przy uwzględnieniu elementów wymienionych w pkt 2 lit. b i c.

Element przedstawiony w pkt 3 stanowi wynik końcowy postępowania w przedmiocie określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania.

Przepis art. 119zfj § 2 kształtuje władcze uprawnienie Szefa KAS do samodzielnego określenia konsekwencji dokonania czynności skutkującej unikaniem opodatkowania. Uprawnienie to powinno być stosowane w szczególności wtedy, gdy w toku postępowania nie uda się rozwikłać istniejących pomiędzy zainteresowanym a organem podatkowym kwestii spornych.

Decyzja może także kształtować prawa innych zainteresowanych podmiotów, które uczestniczyły w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, chyba że wydana decyzja dotyczy określenia skutków podatkowych jakie zaistniałaby gdyby przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania (art. 119zfj § 3 Op). Relacja przepisów art. 119zfj § 3 Op do art. 119zfm Op stanowi analogię relacji treści decyzji wydanej na podstawie art. 119a Op do art. 119j Op. Decyzja określająca warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania otwiera zainteresowanemu podmiotowi możliwość cofnięcia skutków unikania opodatkowania w terminie 14 dni od jej doręczenia poprzez złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej (art. 119zfk § 1 i 2 Op). Zainteresowani nie mają obowiązku skorzystania z powstałego uprawnienia. Brak cofnięcia skutków unikania opodatkowania otworzy jednak organowi podatkowemu możliwość wydania decyzji na podstawie art. 119a Op i skorzystania z informacji zgromadzonych w toku postępowania o wydanie decyzji.

W sytuacji, w której czynność prowadząca do unikania opodatkowania skutkowała zmianą sposobu opodatkowania podmiotu, proponuje się, aby zainteresowany podmiot nie składał deklaracji dla podatku, który nie jest dla niego już właściwy. Proponowana w art. 119zfk § 2 Ordynacji podatkowej regulacja ma zapobiegać sytuacjom, w których np. osoby fizyczne będące wspólnikami spółki osobowej zobligowane byłyby do składania korekty deklaracji w podatku dochodowym od osób prawnych, bowiem czynność odpowiednia zakładałaby że spółka kapitałowa nie przekształciłaby się w spółkę osobową. W tej sytuacji proponuje się, aby

zainteresowane cofnięciem skutków unikania opodatkowania podmioty składały informację zastępczą, której skutki odpowiadałyby złożeniu korekty deklaracji. Kwota podatku wykazana w takiej informacji zastępczej będzie równoznaczna kwocie podatku do zapłaty w rozumieniu art. 21 § 2 Op.

W art. 119zfk § 4 Op wskazano, że ponowne skorygowanie deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana na podstawie § 1 korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Przepis ten stanowi na gruncie omawianej procedury odpowiednik art. 81b § 1a Op zdanie drugie.

Proponowany art. 119zfm Op kreuje prawo do skorygowania deklaracji przez zainteresowane podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania. Aby regulacja ta nie była nadużywana, powstanie prawa do korekty rozliczeń u innych podmiotów uczestniczących w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania będzie obarczone dwoma warunkami, tj.:

1) cofnięciem skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2, oraz
2) wpłaceniem na rachunek właściwego organu podatkowego kwoty wynikającej ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.

W innym wypadku możliwe byłoby bowiem np. podwyższenie u jednego z zainteresowanych podmiotów kosztów uzyskania przychodów, co wynikałoby z przyjętej czynności odpowiedniej, podczas gdy podmiot, u którego doszło do unikania opodatkowania, nie korzystałby z uprawnienia wynikającego z decyzji.

Podobnie jak w przypadku procedury zawierania porozumień w przedmiocie ustalenia cen transakcyjnych do omawianego postępowania będą miały odpowiednie zastosowanie przepisy działu IV. Uzupełniająco, zgodnie ze zmianami zawartymi w art. 119l, proponuje się uwzględnienie art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (art. 119zfn Op). Zastosowanie w zakresie tego postępowania powinny też odpowiednio znaleźć art. 14b § 4, art. 14i § 2, art. 14r § 2 i 3, art. 20g § 3, art. 119gc, art. 119h § 3, art. 119i, art. 119m § 1, art. 119s § 2, art. 119u, działu IV, z wyłączeniem art. 133 Op. Przepis art. 119gc umożliwi ewentualne zajęcie stanowiska w sprawie przez samorządowy organ podatkowy. Z kolei wyłączenie przepisu art. 119t Op, w wyniku którego opinia Rady wydana w omawianym postępowaniu nie zostanie opublikowana, zwiększy zaufanie pomiędzy organem podatkowym a podmiotem zainteresowanym cofnięciem skutków unikania opodatkowania. Obowiązek publikacji takiej opinii mógłby zniechęcać niektóre

podmioty do składania wniosków o wydanie decyzji. Argumentacja dotycząca proponowanego w punkcie 17 art. 119zda Ordynacji podatkowej ma tutaj również zastosowanie.

W odróżnieniu od procedury zawierania porozumień w przedmiocie cen transakcyjnych (dział IIa Op), proponowana procedura dotyczyć będzie czynności dokonanych, a tym samym korzyści podatkowych, co do których w momencie złożenia wniosku o wydanie decyzji będzie już biegł termin przedawnienia. Omawiana procedura może być nadużywana w ten sposób, że wnioski wydanie decyzji będą składane jedynie dla pozoru, celem odwleczenia lub obniżenia ryzyka uruchomienia postępowania określonego w art. 119g § 1, a w ostateczności do przedawnienia zobowiązań podatkowych obarczonych unikaniem opodatkowania. Uznać bowiem należy, że Szef KAS nie będzie co do zasady równolegle prowadził i kończył postępowania określonego w art. 119g § 1 Op, w zakresie, w którym rozpatruje również wniosek o wydanie decyzji.

Z powyższych względów proponuje się, aby złożenie wniosku o wydanie decyzji stanowiło przesłankę zawieszenia biegu terminów określonych w art. 68 i art. 70 Ordynacji podatkowej. Rolą tej regulacji ma być zapewnienie, że o wydanie decyzji będą występować jedynie te podmioty, które rzeczywiście będą zainteresowane cofnięciem skutków unikania opodatkowania. Umożliwią one ponadto przeprowadzenie postępowania określonego w art. 119g § 1, jeżeli zainteresowany nie skorzysta z uprawnienia wynikającego z otrzymanej decyzji. Złożenie wniosku o wydanie decyzji będzie jednak powodować zaprzestanie naliczania odsetek związanych z zaległością podatkową wynikającą z osiągnięcia nienależnej korzyści podatkowej, o ile strona postępowania efektywnie skorzysta z wydanej decyzji poprzez cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Odstąpienie od naliczania odsetek w tym wypadku może dodatkowo zmotywować podatników do przyspieszenia działań prowadzących do cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Akta postępowania w sprawie wydania decyzji będą objęte tajemnicą skarbową.

Ograniczenie zakazu nadania rygoru natychmiastowej wykonalności w przypadku możliwego upływu biegu terminu przedawnienia

W art. 239d § 2 Ordynacji proponuje się rozszerzenie regulacji wyłączającej możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności o decyzje wydane z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Ponadto, w ocenie projektodawcy, celowe jest jednoczesne ograniczenie ww. zasady w przypadku wystąpienia okoliczności określonych w art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy pierwszej instancji miałby zatem możliwość

nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom wydanym z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, jeżeli do upływu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostało mniej niż trzy miesiące.

Zdaniem projektodawcy, dotychczasowa regulacja, obejmująca również przesłankę wskazaną w art. 239b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, jest szczególnie niezasadna w sytuacji, w której postępowania podatkowe prowadzone w zakresie unikania opodatkowania będą szczególnie skomplikowane, a tym samym bardziej narażone na upływ biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. W tym przypadku, wskazane jest zbliżenie regulacji dotyczących postępowania podatkowego w zakresie unikania opodatkowania do zasad podstawowego postępowania podatkowego.

Uprawnienie do żądania w toku postępowania podatkowego informacji objętych tajemnicą bankową przez Szefa KAS

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, Szef KAS prowadzący postępowania podatkowe, w tym postępowanie podatkowe w zakresie unikania opodatkowania, nie posiada uprawnień do żądania informacji objętych tajemnicą bankową, choć uprawnienia te na mocy art. 182 Ordynacji podatkowej oraz art. 49 ustawy o KAS posiadają w toku postępowania podatkowego pozostałe organy KAS. Proponuje się zatem przyznać Szefowi KAS uprawnienie do żądania informacji określonych w art. 48 ust. 1-6 ustawy o KAS poprzez modyfikację art. 49 tej ustawy. Z uwagi na, szerszy niż w art. 182 i n. Op. zakres informacji wskazanych w art. 48 ust. 1-6 ustawy o KAS oraz możliwość dyscyplinowania podmiotów zobowiązanych do udostępnienia informacji (*vide* art. 48 ust. 11 ustawy o KAS) bardziej racjonalne, w ocenie projektodawcy, jest przyznanie tego uprawnienia w ramach treści art. 49 ustawy o KAS, a nie w ramach art. 182 Ordynacji podatkowej, przy uwzględnieniu zmiany art. 119l Ordynacji podatkowej

Zmiany zachodzące w innych ustawach w związku z projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

Zmiana ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ma na celu dostosowanie, właściwości rzeczowej, kategorii podmiotów pełniących funkcje wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 5 tej ustawy) do zmian wynikających z projektowanego art. 119g ustawy – Ordynacja podatkowa. Zakłada się bowiem, że wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej czy też postępowania podatkowego od organów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie projektowanego art. 119g § 1-3, nie skutkuje przeniesieniem na Szefa Krajowej

Administracji Skarbowej uprawnień wierzyciela w rozumieniu przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zmiana art. 5 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wyłącza stosowanie ogólnego sposobu określania właściwości rzeczowej wierzyciela w stosunku do Szefa KAS, w przypadku gdy wyda on w toku wszczętego lub przejętego od organów jednostek samorządu terytorialnego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej czy też postępowania podatkowego decyzję lub postanowienie z zastosowaniem art. 119a. Nie jest zasadne bowiem aby Szef KAS, jako właściwy do orzekania organ I instancji pełnił jednocześnie rolę wierzyciela obowiązków wynikających z wydanych przez siebie decyzji czy postanowień. Przy czym uznano, że w przypadku wydania przez Szefa KAS decyzji, postanowień z zastosowaniem art. 119a ustawy - Ordynacja podatkowa nie będzie miał również zastosowania art. 5 § 1 pkt 4a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Konieczność stosowania ww. art. 5 § 1 pkt 4a skutkowałby tym, że właściwość rzeczowa organu uprawnionego do żądania wykonania obowiązku, wynikającego z wydanych przez Szefa KAS decyzji lub postanowień, każdorazowo przypadałaby naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według siedziby Szefa KAS.

Za zasadne uznano, w sprawach w których Szef KAS wyda decyzję lub postanowienie z zastosowaniem art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa, przyjęcie szczególnej regulacji i w zmienianym art. 5 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji dodano pkt 4c. Zgodnie z tym przepisem w przypadku wydania przez Szefa KAS decyzji lub postanowienia w postępowaniu podatkowym, o którym mowa w projektowanym art. 119g § 1-3 ustawy – Ordynacja podatkowa, wierzycielem tych obowiązków będzie właściwy naczelnik urzędu skarbowego. Natomiast w przypadku wydania przez Szefa KAS decyzji lub postanowienia w toku postępowania podatkowego dotyczącego podatków, do których ustalania lub określania jest uprawniony wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, podmiotem pełniącym funkcje wierzyciela będzie organ jednostki samorządu terytorialnego, na wniosek którego postępowanie podatkowe zostało przejęte.

Wykluczenie Szefa KAS z kręgu podmiotów pełniących funkcje wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji umożliwi skupienie się tego organu bezpośrednio na przedmiocie postępowania podatkowego lub kontrolnego wszczętego w związku z unikaniem opodatkowania.

III. Wprowadzenie obowiązku przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych (MDR)

Część ogólna

Potrzeba i cel wydania ustawy

Celem niniejszej ustawy jest wprowadzenie do przepisów ogólnego prawa podatkowego nowej instytucji – obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – dalej: **MDR**), m.in. poprzez częściową transpozycję Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (dalej: **Dyrektywa**).

Projekt przewiduje w szczególności:

1) określenie definicji schematu podatkowego oraz przesłanek raportowania,
2) wskazanie kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji,
3) określenie organu podatkowego, do którego będą kierowane informacje,
4) zakres raportowanych informacji,
5) sposób i termin raportowania,
6) konsekwencje karne niewypełnienia tego obowiązku przez podmioty obowiązane.

Polska administracja skarbowa potrzebuje szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Tego rodzaju informacje są niezbędne w celu zidentyfikowania zagrożeń w obrębie prawa podatkowego, jakie stwarzają schematy podatkowe i podjęcia stosownych działań. Dostęp do właściwych informacji już na etapie opracowania schematów pozwala na poprawę szybkości reagowania i podejmowania kroków legislacyjnych lub regulacyjnych, w tym na skuteczniejszą ocenę ryzyka podatkowego i lepsze wykorzystanie przez administrację skarbową zasobów w celu ochrony dochodów budżetu państwa z podatków. Administracja podatkowa musi z kolei wdrożyć skuteczne procedury dla jak najlepszego wykorzystania informacji przekazywanych przez podatników. Wydatki związane z wdrożeniem tego typu rozwiązań mogą być skompensowane przez oszczędności zasobów z zastosowania szybszej i bardziej wydajnej identyfikacji pojawiających się schematów podatkowych.

Pomijając fakt obowiązku transpozycji przepisów Dyrektywy do polskiego porządku prawnego, istotnym argumentem na rzecz wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych i nałożenia obowiązku przekazywania informacji o tych schematach na podmioty, które zawodowo zajmują się przygotowywaniem, oferowaniem i wdrażaniem swoim klientom tych schematów są wnioski z analizy dotychczasowej praktyki w tym obszarze. Zauważyć bowiem należy, że schemat podatkowy może być pewnym rozwiązaniem intelektualnym, wypracowanym w oparciu o znajomość przepisów prawa podatkowego i praktykę jego stosowania. Taki schemat opracowywany jest przez promotora (np. doradcę podatkowego) bez uwzględniania informacji uzyskanych od jego klienta. Opracowanie takiego schematu podatkowego następuje przed spotkaniem z klientem i pozyskaniem od niego jakichkolwiek informacji. Mówimy więc tu raczej o schemacie podatkowym jako efekcie rozważań teoretycznych, opracowanym abstrakcyjnie, bez potrzeby pozyskania informacji od przyszłego klienta. W takiej sytuacji stworzony schemat podatkowy „oczekuje" u promotora (razem z innymi schematami) na implementację u klienta, u którego w oparciu o przedstawione przez klienta informacje, zidentyfikowany zostanie potencjał do implementacji tego konkretnego schematu. W tym modelu działalności informacje dostarczane przez klienta prowadzą doradcę do wybrania odpowiedniego dla danego klienta schematu spośród wcześniej przygotowanych abstrakcyjnych rozwiązań.

Argumentem przemawiającym za trafnością takiego rozumienia procesów tworzenia i wdrażania schematów podatkowych jest obserwacja praktyki. Przykładowo wskazać można na rozwiązanie wykorzystywane na przestrzeni kilku lat przez szereg podmiotów, a związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w formie spółek komandytowo-akcyjnych (dalej: **SKA**). Do momentu pełnego osiągnięcia skutków wynikających ze zmian w prawie podatkowym, które zaczęły obowiązywać z początkiem 2014 r., prowadzenie działalności gospodarczej w tej formie dawało wymierne korzyści podatkowe. Przykładowo opis jednego ze schematów podatkowych z wykorzystaniem SKA, pozbawionego celu gospodarczego, którego wyłącznym celem przeprowadzenia było osiągnięcie korzyści podatkowych, był przedmiotem artykułu w prasie codziennej[9].

O wielokrotnej implementacji wypracowanych teoretycznie schematów podatkowych z wykorzystaniem SKA świadczy gwałtowny wzrost liczby zarejestrowanych SKA na przestrzeni kilku lat. Jak wskazano w uzasadnieniu i ocenie skutków regulacji do rządowego

[9] Zob. schemat podatkowy opisany w: K. Modrzejewska, Podniesienie wartości majątku to wyższe koszty, Rzeczpospolita z 28 listopada 2012 r.

projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym z dnia 17 września 2013 r.[10] w poszczególnych latach liczba zarejestrowanych w Krajowym Rejestrze Sądowym SKA przedstawiała się następująco:

Rok	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Liczba SKA	19	27	49	123	284	570	745	1 089	1 548	2 908

Powyższe dane wskazują wyraźnie na masowość występowania w praktyce określonych schematów podatkowych. Stosowanie takich rozwiązań optymalizacyjnych prowadzi do strat finansowych budżetu państwa.

Innym przykładem potwierdzającym taki model działania (tj. teoretyczne opracowywanie schematu podatkowego, a następnie podjęcie działań w celu jego wielokrotnej implementacji u zainteresowanych klientów) jest praktyka nadużywania podatkowych grup kapitałowych (dalej: **PGK**). Jak bowiem wskazano w uzasadnieniu do rządowego projektu 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[11] w latach 2010–2016 na wniosek PGK (w tym spółek zależnych) wydanych zostało łącznie 765 indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, z czego 116 dotyczyło darowizn dokonywanych pomiędzy spółkami tworzącymi PGK. Jednocześnie liczba złożonych rocznych zeznań CIT-8A przez PGK do roku 2016 nie przekroczyła 70.

Dane te wyraźnie wskazują, że opracowano abstrakcyjny schemat podatkowy dotyczący darowizn pomiędzy podmiotami tworzącymi PGK, a następnie starano się uzyskać interpretacje indywidualne w celu zabezpieczenia pozycji podmiotów zaangażowanych w ten schemat. Dodatkowo ten przykład wskazuje również, że dotychczas reakcja na dostrzeżone nieprawidłowości następowała dopiero *post factum*.

Formą odpowiedzi na dostrzeżoną praktykę jest zastosowanie w projekcie pojęcia schematu podatkowego standaryzowanego (projektowany art. 86a § 1 pkt 10) oraz zasady raportowania tego schematu, w ramach których założono obowiązek przekazania informacji z opisem tego uzgodnienia bez podawania danych o korzystających (projektowany art. 86f § 2). Rozwiązanie

[10] Zob. Druk nr 1725. Materiał dostępny pod adresem: http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=1725
[11] Zob. Druk nr 1878. Materiał dostępny pod adresem http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1878

powyższe stanowi odpowiedź na uwagi zgłoszone w trakcie przeprowadzonych konsultacji podatkowych[12]. Jest ono kompromisem pomiędzy uwagami zgłaszanymi przez przedstawicieli samorządów zawodowych dotyczącymi obowiązku poszanowania tajemnicy zawodowej oraz interesem publicznym, przejawiającym się w dbałości o stan finansów publicznych. Raportowanie zanonimizowanych standaryzowanych schematów podatkowych umożliwi poszanowanie tajemnicy zawodowej przy jednoczesnym zapewnieniu szybkiego dostępu administracji skarbowej do istotnych informacji dotyczących potencjalnego agresywnego planowania podatkowego.

Kolejnym argumentem przemawiającym za wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego mechanizmu raportowania schematów podatkowych są dane opublikowane przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych (ang. *The International Consortium of Investigative Journalists*). Zawarto w nich między innymi informacje o powiązaniach z podmiotami z siedzibą w jurysdykcjach określanych jako „raje podatkowe". Weryfikacja danych pochodzących z wycieków dokumentów w ramach: *Offshore Leaks* (2013), *Panama Papers* (2016) oraz *Paradise Papers* (2017) wskazuje, że konsorcjum dziennikarzy powiązało z Polską ponad 1000 podmiotów[13]. Powiązania te dotyczą osób fizycznych oraz osób prawnych. Ujawnione dokumenty pokazują, że stosowane są różne często skomplikowane struktury obejmujące sieć powiązań kapitałowych lub osobowych.

Część z funkcjonujących w praktyce schematów podatkowych opisana została w opublikowanych przez Ministerstwo Finansów ostrzeżeniach o możliwości zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania[14].

Za wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego zasad obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych przemawia również szczególna ochrona konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych. Nakładanie przez państwo podatków i ściąganie dochodów budżetowych jest czynnikiem ściśle powiązanym z suwerennością państwa i z tego powodu powinno podlegać szczególnej ochronie.

---

[12] W dniach 20 października – 15 listopada 2017 roku Ministerstwo Finansów zorganizowało konsultacje podatkowe na wstępnym etapie prac nad projektem nowelizacji w zakresie Mandatory Disclosure Rules. Raport z przeprowadzonych konsultacji podatkowych dostępny jest pod adresem: https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe

[13] https://offshoreleaks.icij.org/search?c=POL&cat=3&e=&j=&q=&utf8=%E2%9C%93

[14] Ostrzeżenia podatkowe opublikowane przez Ministerstwo Finansów dostępne są pod adresem: http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe

Artykuł 84 Konstytucji RP określa zasadę powszechności opodatkowania, będącą wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej, wynikającej z art. 217 Konstytucji RP. Wprowadzenie MDR wypełni lukę w systemie podatkowym, która powoduje, że wartości konstytucyjne – równość i powszechność opodatkowania – nie są w pełni realizowane. Wprowadzenie zasad raportowania powinno zniechęcić podatników do stosowania praktyk polegających na unikaniu opodatkowania przy użyciu schematów podatkowych.

Unikanie opodatkowania stanowi także zagrożenie dla wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych. Równowaga budżetowa stanowi samoistną wartość konstytucyjną, od której zależy zdolność państwa do działania i wypełniania jego zadań. Konieczność jej ochrony i zachowania wynika z ogółu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji RP oraz z jej art. 1 stanowiącego, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że różnego rodzaju wartości konstytucyjne powinny być ze sobą harmonijnie godzone, z tym zastrzeżeniem, że akurat te wartości konstytucyjne, którymi są równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych, mają zdecydowanie priorytetowy charakter (zob. wyroki TK z: 26 listopada 2001 r., sygn. K 2/00; 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12). Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.

Z kolei art. 20 Konstytucji RP wyraża zasady ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej wskazując, że jego podstawę stanowi społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych. Podstawową zasadą tego ustroju jest wolność gospodarcza, obejmująca m.in. prawo do konkurencji. Ograniczenie wolności prowadzenia działalności i konkurencji może mieć miejsce ze względu na konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej i może nastąpić jedynie w drodze ustawy.

Ustawa o Prawo przedsiębiorców[15] uszczegóławia konstytucyjną zasadę wolności wykonywania działalności gospodarczej stanowiąc w art. 2, że: „podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach ". Wcześniej zasada ta ujęta była w art. 6 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej[16]. Wolność gospodarcza pozostaje w ścisłym związku z zasadami niedyskryminacji i ochrony

[15] Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646).
[16] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 z późn. zm.).

konkurencji wyrażonymi też w prawie unijnym. Przysługuje ona na równych prawach z obywatelami polskimi wszystkim osobom z krajów UE i EOG, tj. obywatelom państw członkowskich oraz spółkom utworzonym zgodnie z porządkiem prawnym któregokolwiek z państw członkowskich (lub spółce europejskiej) i mających siedzibę na terenie UE. Zasada ochrony konkurencji doznaje uszczerbku poprzez nieuczciwe zachowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, stosujących agresywne planowanie podatkowe. Podatnicy stosujący schematy podatkowe i uczestniczący w systemach podatkowych, których celem jest uzyskanie korzyści w związku z unikaniem opodatkowania, zdobywają przewagę konkurencyjną nad podmiotami niestosującymi tego typu metod. Zdobyta w nieuczciwy sposób przewaga nie może podlegać ochronie. W tym przypadku, dla zachowania konkurencji, państwo powinno podjąć działania, zmierzające do powstrzymywania utrudnień w prowadzeniu przedsiębiorstw ze strony innych podmiotów i wyrównania szans.

Szczególna ochrona tych wartości konstytucyjnych wymaga więc wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych.

Należy też podkreślić istotną funkcję wprowadzanych zasad MDR jaką jest zniechęcenie podatników do korzystania ze schematów podatkowych. Wiedząc, że rezultaty i ewentualne korzyści podatkowe udziału w schematach podatkowych będą musiały zostać ujawnione i mogą być później kwestionowane przez administrację podatkową, jest mniej prawdopodobne, że podatnik podejmie ryzyko wejścia do systemu agresywnego planowania podatkowego.

Systemy obowiązkowego raportowania schematów podatkowych wymagają ujawnienia informacji nie tylko przez osoby korzystające ze schematu, ale także przez inne podmioty uczestniczące w projektowaniu i wprowadzaniu do obrotu schematu. Konieczne będzie nałożenie obowiązku raportowania schematów podatkowych na część zawodów regulowanych zbliżonych do obowiązków informacyjnych w przypadku np. prania pieniędzy. Zwiększa się zatem prawdopodobieństwo uzyskania przez administrację skarbową informacji o schematach podatkowych, co z uwagi na potencjalnie negatywne konsekwencje podatkowe, może zniechęcić zainteresowanych do skorzystania ze schematu. Korzyścią dla podatników płynącą z wprowadzenia zasad MDR może być zmniejszenie liczby kontroli podatkowych. Dzięki temu, że organy podatkowe będą dysponowały szczegółowymi informacjami o stosowanych schematach podatkowych oraz obszarach, w których występuje agresywne planowanie podatkowe, będą mogły precyzyjnie określać cele kontroli podatkowej. Będzie to skutkowało nakierowaniem organów podatkowych na kontrole dokładnie wytypowanych podatników.

Dodatkowym argumentem wskazującym na konieczność wprowadzenia projektowanych rozwiązań jest analiza tendencji w rozwoju relacji gospodarczych. Integracja gospodarek i rynków krajowych w ostatnich latach wzrosła w znacznym stopniu. Obserwowane we wszystkich rozwiniętych gospodarkach rynkowych działania podatników, noszące znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej, umożliwiają całkowite lub częściowe uniknięcie obciążeń podatkowych. Słabości krajowych systemów podatkowych tworzą możliwość erozji podstawy opodatkowania i przerzucenia zysków (ang. *Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*) i są często wykorzystywane do planowania podatkowego przez korporacje wielonarodowe. Globalizacja zjawiska całkowitego lub częściowego unikania opodatkowania zysku w kraju prowadzenia faktycznej działalności wymusza na rządach państw zwalczanie tego zjawiska. Wymaga to zdecydowanych działań w celu przywrócenia zaufania do systemów podatkowych poszczególnych państw. Międzynarodowe organizacje takie jak Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju czy Unia Europejska, wskazują na potrzebę podjęcia nowych działań i wprowadzenia instrumentów potrzebnych do rozwiązania problemu agresywnego planowania podatkowego z użyciem schematów zarówno na poziomie krajowym jak i międzynarodowym.

Projektowane przepisy dotyczące obowiązkowego raportowania schematów podatkowych to część większego procesu zmian w prawie podatkowym, który zmierza do ograniczenia nieuczciwych praktyk podatkowych. Inicjatywa dotycząca przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków podjęta została przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju. OECD wraz z przedstawicielami państw Grupy G20 opublikowała w 2015 roku ostateczną wersję raportu *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report OECD*[17] w którym rekomendowanym działaniem, mającym na celu przeciwdziałanie praktykom nadużyć podatkowych, jest wprowadzenie przez państwa członkowskie zasad obowiązkowego ujawniania informacji. W raporcie określono zalecenia dotyczące między innymi modelowego projektu obowiązkowego systemu raportowania, w którym wykorzystano doświadczenia państw, w których funkcjonuje system obowiązkowego ujawniania informacji podatkowych.

Zgodnie z zaleceniami OECD dotyczącymi obowiązkowego systemu ujawniania informacji, celem tego systemu jest też zdobycie informacji o międzynarodowych systemach podatkowych. OECD rekomenduje rozwiązanie, zgodnie z którym zasady obowiązkowego ujawniania informacji zostały rozszerzone i umocnione w taki sposób, by zwiększyć skuteczność walki z transgranicznymi schematami unikania opodatkowania.

[17] http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm

Realizacja zasady proporcjonalności

Prawodawca w ramach prac legislacyjnych obowiązany jest uwzględnić konstytucyjną zasadę proporcjonalności, z której Trybunał Konstytucyjny wyprowadził trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy: 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana, 2) kształtowanie danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów (skutków), 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu (wyroki z: 18 października 2011 r., SK 2/10, 12 stycznia 2012 r., Kp 10/09 i 23 maja 2012 r., P 11/10).

Projektowane rozwiązania nie stanowią naruszenia analizowanej zasady. Zasadność wprowadzenia projektowanych przepisów niejednokrotnie jest wskazana w różnych częściach uzasadnienia. Ocena Skutków Regulacji wskazuje kwoty korzyści dla budżetu państwa w związku z wprowadzeniem MDR.

MDR uzupełnia dostępne administracji podatkowej narzędzia do walki z agresywnym opodatkowaniem. W odróżnieniu od innych jest rozwiązaniem znacznie bardziej precyzyjnym i przede wszystkim szybszym. Dotychczas organy podatkowe nie były w stanie – na podstawie dostępnych rozwiązań (instytucji) – osiągnąć celów określonych Dyrektywą. Rozwiązanie MDR zakłada później międzynarodową wymianę informacji o możliwych potencjalnych agresywnych schematach podatkowych. Dotychczas w UE nie było takiego rodzaju rozwiązania, na podstawie którego dane państwo otrzymuje szczegółową informację o potencjalnych zagrożeniach dla budżetu państwa (zob. również część uzasadnienia dot. umów o unikaniu podwójnego opodatkowania str. 87).

Niemniej jednak, należy podkreślić, iż niezbędność (konieczność) wprowadzenia tych regulacji dla ochrony interesu publicznego znalazłaby swoje uzasadnienie również przy braku obowiązku transpozycji Dyrektywy Rady 2018/822. Odpowiedź na konieczność wprowadzenia rozwiązań MDR znajduje się w istotnych, często bardzo głębokich zmianach zachodzących na arenie szeroko rozumianego międzynarodowego prawa podatkowego, oraz we efektywności

tego rozwiązania, potwierdzonej przez OECD w raporcie BEPS[18]. Globalizacja, jej skutki oraz brak dostatecznej ochrony przez państwa budżetów państw, dały swój wyraz na przełomie 2008/09 r. w postaci kryzysu finansowego. Wtedy to, m.in. OECD postanowiło wypracować wytyczne dla państw, celem tworzenia ram (rozwiązań) instytucjonalnych oraz prawnych walki z agresywnym opodatkowaniem. Owocem działań OECD są przede wszystkim wytyczne w ramach projektu BEPS. Raz jeszcze warto wskazać, iż z raportu OECD wynika, że z sukcesem dla budżetów państw kontynentalnych można zastosować instytucje (rozwiązania) prawne, które dotychczas sprawdziły się w systemach prawnych *common law,* np. w Wielkiej Brytanii czy przede wszystkim USA. Niemniej jednak, skopiowane rozwiązania muszą oczywiście odzwierciedlać i „wpisywać się" w systemy danych państw.

Prawodawca transponując unijne przepisy prawa podatkowego kieruje się celem Dyrektywy, przyjmując rozwiązania w „duchu" krajowego systemu prawa, w tym przypadku prawa podatkowego. Przyjęte ustawowe rozwiązania dają gwarancję prawidłowej ochrony praw podatników, podmiotów przekazujących informacje o schematach podatkowych oraz skutecznie zrealizują zakładany cel ustawy odnoszący się do wprowadzenia MDR.

Wprowadzając rozwiązania MDR, prawodawca – dla jak najmniejszego obciążenia adresatów tych norm - przyjął rozwiązania systemowe możliwie najbardziej przejrzyste i czytelne, planując jednocześnie informatyczne formy przekazywania tych informacji. Ze względu na cel Dyrektywy (objęcie rozwiązaniami najszerszy krąg podmiotów oraz możliwych sytuacji), zarówno sama Dyrektywa i tym samym projektowana ustawa musi posługiwać się zwrotami, określeniami, które mogą wydawać się nieostre i generalne. Z jednej strony może to powodować pewne trudności interpretacyjne, z drugiej jednak regulacja bardziej precyzyjna i, co za tym idzie, kazuistyczna byłaby o wiele obszerniejsza oraz bardziej podatna na powstawanie luk prawnych, pozwalających np. na omijanie przepisów. Mając to na uwadze na przełomie października i listopada 2017 r. Ministerstwo Finansów przeprowadziło w tym

[18] Raport BEPS, pkt 37 , str. 27.

zakresie konsultacje podatkowe[19]. Projektowana ustawa w zakresie MDR uwzględnia zgłoszone wtedy uwagi.

W zakresie warunku tzw. proporcjonalności *sensu stricto,* czyli proporcji spodziewanych efektów projektowanej regulacji do nakładanych nią obowiązków i ograniczeń, wskazać należy na szereg rozwiązań „łagodzących" zaproponowanych w projekcie:

1) progi *de minimis* w definicji kwalifikowanego korzystającego (30 milionów złotych przychodów, kosztów lub aktywów), w innych szczególnych cechach rozpoznawczych (kwoty 5 i 25 milionów złotych) oraz w obowiązku stosowania przez podmioty zatrudniające promotorów wewnętrznych procedur (8 milionów złotych przychodów), które znacząca redukują zakres podmiotowy i przedmiotowy regulacji w obszarze, w jakim wychodzi ona poza minimum wynikające z Dyrektywy;

2) ochrona tajemnicy zawodowej wyrażająca się w możliwości nieprzekazania informacji przez promotora, jeżeli naruszałoby to tę tajemnicę (zgodnie z Dyrektywą jest to dla państw członkowskich opcja, z której projektodawca zdecydował się skorzystać, w celu ochrony tak ważnej wartości);

3) ułatwienie wywiązania się z obowiązku przekazania informacji przez korzystających, na których obowiązek ten „przeszedł" z uwagi na tajemnicę zawodową ich promotorów – promotor powinien przekazać korzystającemu informacje, które w jego ocenie powinny podlegać przekazaniu – dzięki temu uciążliwość tego obowiązku dla podmiotów nieprofesjonalnych jest znacząco ograniczona.

W ocenie projektodawcy przyjęcie dalej idących rozwiązań łagodzących nowe ciężary miałoby istotny negatywny skutek dla zakładanych efektów regulacji. Zaproponowany kształt przepisów wydaje się optymalnie równoważyć obowiązki i ograniczenia wynikające z projektu ze spodziewanymi korzyściami. W konsekwencji warunek proporcjonalności *sensu stricto* należy uznać za spełniony.

Rozwiązania wychodzące poza wymagania Dyrektywy

Niniejsza część uzasadnienia dotyczy skorzystania z zasady określonej w Dyrektywie (motyw 10 Preambuły Dyrektywy), który mówi „(…) *Państwo członkowskie może przedsięwziąć dodatkowe krajowe środki sprawozdawcze o podobnym charakterze, jednak wszelkie*

[19] Raport z konsultacji jest dostępny: https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/raport-z-konsultacji-podatkowych-w-sprawie-mandatory-disclosure-rules

informacje zebrane dodatkowo względem informacji podlegających zgłoszeniu zgodnie z niniejszą dyrektywą nie powinny być automatycznie przekazywane właściwym organom innych państw członkowskich. Informacje takie mogłyby być udostępniane na wniosek lub z własnej inicjatywy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami."

Dyrektywa dotyczy uzgodnień transgranicznych oraz ich automatycznej wymiany pomiędzy państwami członkowskimi. Wynika to z faktu ścisłego zainteresowania prawodawcy unijnego funkcjonowaniem wspólnego rynku i związanych z tym transgranicznych operacji gospodarczych. Polski prawodawca jest jednak zdania, że agresywna optymalizacja nie dotyczy tylko uzgodnień transgranicznych. Jak pokazuje dotychczasowa praktyka agresywnej optymalizacji podatkowej w Polsce, wskazana również w niniejszym uzasadnieniu, często unikanie opodatkowania dotyczy właśnie relacji *stricte* krajowych. W ocenie prawodawcy, zasadnym jest zatem określenie rozwiązań MDR do krajowych sytuacji, celem szybkiego otrzymania informacji o schematach podatkowych.

Dyrektywa w świetle jej motywu 10 umożliwia więc państwom członkowskim Unii Europejskiej nałożenie obowiązków raportowania o schematach podatkowych również do uzgodnień, które nie mają w sobie elementu transgranicznego. Polski prawodawca postanowił skorzystać z tej możliwości, jednakże przewidując dodatkowe przesłanki do powstania obowiązku raportowania uzgodnień krajowych w stosunku do uzgodnień transgranicznych. W przypadku obowiązku raportowania schematów podatkowych dla uzgodnień krajowych zastosowano kwotowy próg podmiotowy (zob. projektowane art. 86a § 4 i 5 Ordynacji podatkowej, w których zastosowano kwotę 30 milionów złotych przychodów / kosztów / wartości praw jako kryterium kwalifikowanego korzystającego powodującego obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych). Kryterium to stanowi swoisty próg *de minimis* dla schematów krajowych, który spowoduje wyłączenie zdecydowanej większości podatników spod reżimu raportowania krajowych schematów podatkowych.

Dodatkowo, kryteria kwotowe zastosowano do „innych szczególnych cech rozpoznawczych" (zob. projektowany art. 86a § 1 pkt 13 Ordynacji podatkowej). W opisie tych cech zastosowano progi *de minimis* 5 lub 25 milionów złotych. Podobne ograniczenie wprowadzono również przy obowiązku stosowania przez podmioty zatrudniające promotorów wewnętrznych procedur związanych z przeciwdziałaniem naruszania obowiązków z zakresu MDR (próg 8 milionów złotych przychodów takiego podmiotu).

Powyższe rozwiązania w istotny sposób „ograniczą" zakres oddziaływania projektowanych przepisów i w efekcie obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych będzie

spoczywać na tych podatnikach, których działania tzw. optymalizacji podatkowej prowadzić mogą do istotnych skutków w dochodach budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego.

Szczegółowe wskazanie działań na forum Unii Europejskiej

Uznając, że przejrzyste ramy dla rozwijania działalności gospodarczej mogłyby przyczynić się do zahamowania zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania na rynku wewnętrznym, Komisja została wezwana do podjęcia inicjatyw w sprawie obowiązkowego ujawniania informacji dotyczących uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego zgodnie z działaniem 12 projektu OECD dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (motyw preambuły 4 Dyrektywy).

W związku z powyższym, w dniu 5 czerwca 2018 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej opublikowano Dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Dyrektywa ta wpisuje się w proces zwiększania przejrzystości i wymiany informacji, uznanych za jedne z kluczowych środków mających na celu walkę z agresywnym planowaniem podatkowym i uchylaniem się od opodatkowania. Główne cele projektowanej dyrektywy, to rozwiązanie problemu unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania poprzez wprowadzenie obowiązku raportowania o transgranicznych uzgodnieniach z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego przez pośredników i podatników.

Celem Dyrektywy jest zwiększenie przejrzystości i dostępu organów podatkowych do właściwych informacji na wczesnym etapie, co powinno umożliwić organom szybszą i dokładniejszą ocenę ryzyka oraz terminowe podejmowanie świadomych decyzji w zakresie ochrony dochodów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej. Jeżeli organy podatkowe będą otrzymywać informacje o uzgodnieniach z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego przed ich wdrożeniem, powinny być w stanie monitorować uzgodnienia i reagować na stwarzane przez nie zagrożenia podatkowe poprzez podjęcie odpowiednich kroków w celu ich ograniczenia.

Dwoma kluczowymi celami MDR są:

- szybki dostęp administracji podatkowych do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz o promotorach i użytkownikach schematów podatkowych,

– zniechęcenie podatników i ich doradców do korzystania ze schematów podatkowych.

Przepisy dyrektywy przewidują obowiązek przyjęcia i publikacji przez państwa członkowskie najpóźniej do dnia 31 grudnia 2019 r., przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych niezbędnych do wykonania tej dyrektywy. Dyrektywa będzie miała zastosowanie od dnia 1 lipca 2020 r.

Zgodnie z ustawodawstwem unijnym, każde państwo członkowskie ma obowiązek wdrożenia dyrektywy w terminie przez nią określonym. Jednocześnie w okresie poprzedzającym termin implementacji, państwo jest zobowiązane powstrzymać się od wydawania przepisów, które mogłyby podważyć cele dyrektyw[20]. Zatem w okresie prac nad transpozycją dyrektywy państwa członkowskie UE muszą podejmować działania na rzecz osiągnięcia rezultatu określonego w dyrektywie i powstrzymywać się od działań, które mogłyby utrudniać jej późniejszą transpozycję. Niniejszy projekt ustawy realizuję tę zasadę, w możliwie największym stopniu „transponując" jej przepisy do krajowego ustawodawstwa. Niemniej jednak, pełna transpozycja do polskiego ustawodawstwa kwestii związanych przede wszystkim z automatyczną wymianą informacji o schematach podatkowych, będzie miała miejsce w 2019 r. Niniejsza ustawa krok po kroku implementuje do polskiego systemu prawnego założenia dyrektywy, którymi są m.in. raportowanie przez pośrednika (*intermediary*) z możliwością powołania się na tajemnicę zawodową oraz raportowanie do państwa rezydencji pośrednika lub podatnika (w zależności, który podmiot zobowiązany jest do zaraportowania) są zgodne z przepisami projektowanej ustawy. Kolejnym etapem implementacji Dyrektywy będzie nowelizacja ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami[21].

Wprowadzając obowiązek raportowania o schematach podatkowych, warto również podkreślić, iż dotychczasowe doświadczenia Polski oraz innych krajów wskazują, że same umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak również wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania czy też obowiązkowej wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, nie wystarczają do efektywnego przeciwdziałania częściowemu lub całkowitemu unikaniu opodatkowania oraz uszczelniania systemu podatkowego.

Uzyskanie wszechstronnych i istotnych informacji na temat potencjalnie agresywnego planowania podatkowego oraz strategii podatkowych stosowanych z użyciem schematów to

[20] Wyrok TSUE z 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 *Adeneler*., wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-14/02 ATRAL, Rec. str. I-4431, pkt 58, i ww. wyrok w sprawie Mangold, pkt 67

[21] Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r. poz. 648 ze zm., dalej: ustawa o wymianie informacji).

jedno z głównych wyzwań stojących przed organami podatkowymi na całym świecie. Dostęp do takich informacji na wczesnym etapie daje możliwość szybkiego reagowania na ryzyko podatkowe poprzez dokonanie jego oceny i dokonanie koniecznej zmiany przepisów prawa w tym zakresie.

Stan prawny w dziedzinie, która ma być unormowana

W polskim systemie podatkowym nie ma obowiązku ujawniania informacji o schematach podatkowych umożliwiających administracji podatkowej pozyskiwanie informacji w oparciu o dobrowolne czy też obowiązkowe ich przekazywanie przez podmioty opracowujące czy stosujące takie schematy. Dostępność tego rodzaju informacji jest niezbędna dla szybkiego określenia przez administrację skarbową obszarów polityki podatkowej i dochodów, gdzie poprzez stosowanie schematów podatkowych podatnicy uzyskują nieuzasadnione korzyści podatkowe.

Pewnym źródłem informacji o niepożądanych działaniach w obrębie prawa podatkowego są wnioski o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Funkcjonująca na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowi jednak niewystarczające źródło informacji o stosowanych schematach podatkowych. Ocena taka wynika z zauważalnej praktyki polegającej na dzieleniu złożonych, wieloetapowych schematów i operacji gospodarczych powiązanych ze sobą celowościowo i ekonomicznie na poszczególne części i występowanie z wnioskami o wydanie interpretacji podatkowych jedynie dla części wdrażanego schematu bez wykazania ich prawdziwego celu. Częściowo wynika to z istoty tej instytucji, gdyż każdy wnioskodawca (np. uczestnik schematu optymalizacyjnego) stara się uzyskać indywidualną interpretację dotyczącą jego konkretnej sytuacji. Dodatkowo zauważyć należy, że celem instytucji interpretacji indywidualnych nie jest dostarczanie organom podatkowym wiedzy o schematach podatkowych, ale umożliwienie zainteresowanym zdobycia urzędowego potwierdzenia sposobu interpretacji przepisów prawa podatkowego i wynikającą stąd ochroną prawną.

Nie stanowi także wystarczającej odpowiedzi na potrzebę dostarczania organom podatkowym wiedzy o schematach podatkowych a podatnikom potrzebnej ochrony, uregulowana w przepisach Ordynacji podatkowej, instytucja opinii zabezpieczającej. Dobrowolność wystąpienia z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej, brak wiedzy co do tego czy dany schemat działań jest potencjalnie niebezpieczny oraz kwestie proceduralne związane z takim wnioskiem powodują, że instytucja ta również nie umożliwia w zadowalającym stopniu

zdobycia wczesnej informacji na temat schematów podatkowych, które występują w praktyce obrotu gospodarczego.

W chwili obecnej kluczowym źródłem informacji o realizowanych schematach podatkowych pozostają kontrole i postępowania podatkowe, w trakcie których w indywidualnych sprawach określane są konsekwencje podatkowe i niekiedy karno-skarbowe tych schematów. Kontrole i postępowania podatkowe nie stanowią jednak efektywnego narzędzia do wczesnego wykrywania i reagowania na nieprawidłowości w obszarze prawa podatkowego, gdyż kontrole prowadzone są, z istoty rzeczy, dopiero po zaistnieniu stanu faktycznego.

Rozwiązania stosowane w innych państwach.

W wielu krajach członkowskich OECD wprowadzono inicjatywy dotyczące obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych czy planowaniu podatkowym oraz zgłaszanie ich użytkowników, promotorów i doradców. W każdym przypadku, celem obowiązkowego ujawnienia jest w większym lub mniejszym stopniu obowiązek lub zachęcenie podatników i ich doradców do systematycznego przekazywania organom podatkowym istotnych informacji na temat działań w sferze planowania podatkowego podatnika, które są albo bardziej szczegółowe lub aktualne w porównaniu z informacjami wykazanymi w deklaracji podatkowej.

W niektórych krajach wprowadzono system dobrowolnego przekazywania określonych informacji przez podatników np. o poszczególnych transakcjach. Jednak, w przeciwieństwie do systemu obowiązkowego informowania, dodatkowe obowiązki sprawozdawcze wypełniane dobrowolnie zazwyczaj nie dostarczają organom podatkowym bezpośrednich informacji na temat planowania podatkowego czy stosowania schematów podatkowych.

Systemy obowiązkowego ujawniania informacji mają zastosowanie do wszystkich podatków i wszystkich podatników zarówno dużych, jak i małych, mają więc szeroki zakres, co pozwala rozpoznać i zgromadzić informacje o działaniach podatników oraz typach transakcji podatkowych, które mogą nosić cechy agresywnego planowania podatkowego.

Obowiązek ujawniania informacji o schematach podatkowych obejmuje również osoby trzecie uczestniczące w projektowaniu, promowaniu czy wdrażaniu systemów planowania podatkowego.

Te dodatkowe obowiązki sprawozdawcze umożliwiają organom podatkowym poprawę efektywności kontroli dzięki skuteczniejszemu zbieraniu i analizowaniu danych. W przypadku braku systemu obowiązkowego ujawniania informacji, organy podatkowe mogą mieć znaczne

trudności w zidentyfikowaniu na podstawie dostępnych informacji schematów podatkowych, bądź przeznaczając czas na poszukiwanie i identyfikację systemów planowania podatkowego zbyt późno będą zapobiegać znacznej utracie przychodów.

Z uwagi na to, że system obowiązkowego ujawniania informacji dotyczy wielu podmiotów uczestniczących w tworzeniu, wdrażaniu i korzystaniu ze schematów podatkowych, wymaga od podatników, ich doradców czy promotorów podawania określonych informacji bezpośrednio do administracji podatkowej, jest bardziej wydajnym i skutecznym sposobem uzyskania wyczerpujących informacji na temat planowania podatkowego niż opieranie się na analizie lub badaniu informacji wynikających z zeznań podatkowych.

System obowiązkowego ujawniania informacji, dostarczając administracji podatkowej szczegółowych danych na temat użytkowników, osób odpowiedzialnych za promowanie i wdrażanie schematów podatkowych oraz numerów identyfikacyjnych schematów, umożliwia administracji podatkowej uzyskanie dokładnego obrazu sytuacji w zakresie danego podatku i ryzyka stwarzanego przez stosowanie schematu, ułatwia też zidentyfikowanie przypadku, gdy podatnik skorzystał z systemu. Dostęp do informacji o podmiotach korzystających ze schematów otwiera możliwość bezpośredniej komunikacji z podatnikiem już na wczesnym etapie stosowania przepisów podatkowych.

Państwa członkowskie OECD i Grupy G20 które wprowadziły obowiązek raportowania o schematach podatkowych wskazują, że poprawę jakości, terminowości i skuteczność w zbieraniu informacji na temat systemów planowania podatkowego, pozwalające na bardziej skuteczne powstrzymywanie agresywnego planowania podatkowego, a także odpowiedź administracji podatkowej na te zjawiska i podjęcie działań legislacyjnych czy regulacyjnych.

Wśród krajów OECD i G20 obowiązkowe zasady ujawniania zostały wprowadzony w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, RPA, Wielkiej Brytanii, Portugalii, Irlandii, Izraelu i Korei. Pierwszym państwem, które wprowadziło już w 1984 roku zasady obowiązkowego wczesnego informowania o planowaniu podatkowym były Stany Zjednoczone.

Warto zwrócić uwagę na rozwiązania stosowane w tym zakresie w Wielkiej Brytanii. Zasady obowiązkowego raportowania o schematach podatkowych uchwalono w tym państwie w 2004 roku, a w 2006 roku zmieniono je zasadniczo.

W Wielkiej Brytanii funkcjonuje system obowiązkowego ujawniania schematów unikania opodatkowania (DOTAS), który dostarcza administracji skarbowej już na wczesnym etapie informacji o schematach podatkowych. Umożliwia to rządowi brytyjskiemu wprowadzenie, w

stosownych przypadkach, przepisów pozwalających „zamknąć” schemat unikając tym samym utraty wpływów z podatku. W brytyjskim rozwiązaniu przyjęto zasadę jednokrotnego zgłaszania schematu. Zgłoszenia dokonuje promotor, który przygotował schemat lub podmiot korzystający.

Doświadczenia Wielkiej Brytanii pokazują, że na początku roku następującego po wprowadzeniu zasad obowiązkowego raportowania (DOTAS), odkąd było dostępnych więcej informacji o planowaniu podatkowym, wzrosła liczba zmian legislacyjnych, których celem była likwidacja luk w przepisach i ochrona wpływów podatkowych. Nastąpił też ogólny spadek liczby schematów raportowanych, niekiedy w terminie tygodnia od ujawnienia, co również zabezpieczyło wpływy budżetowe.

Warto też podkreślić, że Wielka Brytania, wprowadzając rozwiązania z zakresu DOTAS, zdecydowanie podąża w kierunku transparentności, nakazując korporacjom publikowanie na stronach internetowych swoich strategii podatkowych zawierających opis metod zarządzania ryzykiem podatkowym czy stosunku do optymalizacji podatkowych[22].

W kanadyjskim systemie raportowania schematów podatkowych wymagane jest uzyskanie przez promotora numeru identyfikacyjnego dla schematu przed jego sprzedażą. Konieczne jest też zgłoszenie wszystkich uczestników schematu i kwoty w określonym terminie tj. do końca lutego następnego roku. Informacja ta umożliwiła kanadyjskiej administracji skarbowej szybsze określenia zakresu problemów związanych z określonymi rodzajami transakcji, np. schemat wykorzystujący datki na działalność charytatywną. Ponadto, mając dane osobowe uczestników schematów znacznie skraca się czas na przeprowadzenie kontroli, ponieważ łatwiej zidentyfikować uczestników schematów.

Konstytucyjność projektowanych rozwiązań. Ochrona tajemnicy zawodowej

Projekt zawiera regulacje dotyczące raportowania o schematach podatkowych przez podmioty korzystające ze schematów oraz ich promotorów. Projekt wkracza w obszar, który stanowi materię konstytucyjną, dlatego powinien być oceniony pod względem jego zgodności z Konstytucją RP. Według projektodawcy projekt spełnia standardy konstytucyjne.

Obowiązek raportowania schematów odnosi się do sfery związanej z planowaniem podatkowym, a więc działaniami, które mogą wiązać się z tajemnicą przedsiębiorstwa, ze szczegółami współpracy z określonymi doradcami, w tym zobowiązanymi do przestrzegania

[22] https://www.gov.uk/government/publications/tax-administration-large-businesses-transparency-strategy

tajemnicy zawodowej, czy też ze strategią rozwoju firmy, co pomaga budować przewagę nad konkurencją. Takie aspekty działalności podatnicy zwykle zachowują w poufności wobec osób trzecich, w tym w szczególności jeśli działania nie są przejrzyste i noszą znamiona agresywnego planowania.

Projektowane regulacje MDR mogą budzić obawy, że noszą cechy „samooskarżania się" podatników przed administracją skarbową. Rozwiewając te obawy należy zwrócić uwagę, że zakres informacji, które podatnik będzie przekazywał w ramach obowiązku raportowania schematów podatkowych nie będzie szerszy niż informacje czy dokumenty, których organ podatkowy mógłby wymagać w ramach prowadzonej kontroli lub postępowania podatkowego. Dodatkowo należy pamiętać, że indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową, co gwarantuje art. 293 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Podkreślić należy, że w projektowanym art. 86h § 2 Ordynacji podatkowej Nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informacje przekazywane na podstawie niniejszego rozdziału. Ponadto, dodawany §3a do art. 36 Kodeksu karnego skarbowego stwierdza, że jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, w przypadku, gdy sprawca w terminie złożył informacje o schemacie podatkowym, a uszczuplona należność publicznoprawna wynika bezpośrednio z zastosowania tego schematu podatkowego.

Projektowane regulacje przewidują również sytuacje, w których obowiązek raportowania spoczywa na promotorze czy wspomagającym. Przewiduje się, że promotorem może być każda osoba fizyczna, w szczególności: doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, a także każda inna osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeśli wykonuje czynności objęte regulacjami projektu.

Natomiast za wspomagającego będzie uznany m.in. biegły rewident, notariusz czy osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych spełniająca określone w ustawie przesłanki.

Oznacza to, że pojęcie „promotor" i „wspomagający" będzie obejmowało szeroki krąg doradców, w tym osób wykonujących zawody zaufania publicznego.

Istotną kwestią jest obowiązek raportowania nałożony na osoby wykonujące zawody zaufania publicznego (np. doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, notariusz czy biegły rewident). Podmioty te obowiązane są do zachowania w tajemnicy wszystkich informacji i dokumentów związanych z wykonywaniem zawodu. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej został uregulowany w art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym[23], w art. 6 ustawy – Prawo o adwokaturze[24], w art. 3 ustawy o radcach prawnych[25], w art. 18 ustawy. - Prawo o notariacie[26] i w art. 78 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym[27].

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej doznaje jednak pewnego ograniczenia. Nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów rozdziału 9 ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2018 r. poz. 723) - w zakresie określonym tymi przepisami.

Projektowane regulacje MDR nie naruszają gwarantowanego prawnie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez osoby wykonujące zawody zaufania publicznego. Reasumując, proponowane rozwiązania mają na celu jak najdalej idącą ochronę tajemnicy zawodowej, co przejawia się w:

1) zasadzie nieujawniania danych korzystających ze schematów podatkowych w przypadku braku zwolnienia promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,
2) zasadzie raportowania schematów przez korzystającego, jeśli promotor lub wspomagający nie zostaną zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,
3) zasadzie raportowania schematów standaryzowanych, w których nie będą ujawniane dane korzystających objęte tajemnicą zawodową, które pozwoliłyby na identyfikację korzystających.

Przyjęte w projekcie rozwiązania pozwalają na realizację celu ustawy, przy jednoczesnym respektowaniu obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez promotorów lub wspomagających.

[23] Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 794 ze zm.).
[24] Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2016 r. poz. 1999 ze zm.).
[25] Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 233 ze zm.).
[26] Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. - Prawo o notariacie (Dz. U. z 2016 r. poz. 1796 ze zm.).
[27] Ustawa z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U., poz. 1089 z późn. zm.).

W konsekwencji informowanie o schematach standaryzowanych nie naruszy zasady zachowania tajemnicy zawodowej. Zgodnie z założeniami przyjętych rozwiązań, przekazywana informacja o schemacie nie będzie zawierała danych identyfikujących korzystającego. Co więcej, kwartalna aktualizacja m.in. o udostępnieniu schematu standaryzowanego również zawiera ustawową gwarancję braku obowiązku przekazywania takich danych (art. 86f § 4). Należy wskazać, że abstrakcyjne opisy stosowanych schematów podatkowych są często otwarcie publikowane w celach marketingowych na stronach promotorów oraz w szeroko dostępnych publikacjach prawnopodatkowych. Nie są znane projektodawcy żadne sprawy, w których tego rodzaju działania byłyby traktowane jako naruszenie tajemnicy zawodowej. Wynika to z faktu, że nie ma prostego sposobu „skojarzenia" schematu standaryzowanego z konkretnym korzystającym. Taka jest bowiem istota tego rodzaju schematów, które bez istotnych zmian można potencjalnie wdrożyć u wielu korzystających. Przykłady wymienione zostały w dalszej części uzasadnienia dotyczącej specyficznie tego rodzaju schematów.

Z kolei w przypadku schematów innych niż standaryzowane, gdzie istniałoby rzeczywiste ryzyko ujawnienia tożsamości korzystającego, promotor objęty obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej (i niezwolniony z niej przez klienta) nie ma obowiązku przekazania tych informacji Szefowi KAS. Również więc w tym wypadku ochrona tej tajemnicy nie uznaje uszczerbku.

Przewidywane skutki realizacji projektu

1) zapewnienie organom administracji skarbowej szybkiego dostępu do informacji o schematach podatkowych, potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz możliwości identyfikowania promotorów i użytkowników schematów podatkowych; pozwoli to na szybką reakcję na zagrożenia podatkowe, jakie stwarzają systemy planowania podatkowego,
2) zachęcenie podatników i ich doradców do dostarczania organom podatkowym szczegółowo i terminowo istotnych informacji o planowaniu podatkowym, jeśli mieszczą się w definicji schematu podatkowego,
3) zidentyfikowanie obszarów, gdzie mogą występować luki w systemie podatkowym wykorzystywane w schematach podatkowych, w tym w schematach transgranicznych,
4) uszczelnienie systemu podatkowego, ograniczenie nadużyć podatkowych związanych z agresywnym planowaniem podatkowym; posiadanie przez organy podatkowe informacji o schematach podatkowych, ich użytkownikach i promotorach może mieć istotne znaczenie

w walce z unikaniem opodatkowania, co powinno skutkować zwiększeniem wpływów budżetowych,

5) zniechęcenie podatników i ich doradców do podejmowania agresywnego planowania podatkowego przy użyciu schematów podatkowych.

Szczegółowe zmiany w ustawie - Ordynacja podatkowa. Wprowadzenie nowych zasad raportowania schematów podatkowych „MDR" (art. 1 pkt 3)

Określenie definicji najistotniejszych pojęć: korzystający, promotor, korzyść podatkowa, schemat podatkowy oraz przesłanki raportowania.

Projektowane przepisy, z uwagi na swoją specyfikę i odrębność zostały zawarte w nowym rozdziale 11a Ordynacji podatkowej *Informacje o schematach podatkowych*. Nowa instytucja MDR, jako instrument służący do pozyskiwania informacji podatkowych o schematach podatkowych, został umieszczony – zgodnie z systematyką ww. ustawy w Dziale III Zobowiązania podatkowe, bezpośrednio po rozdziale 11 Informacje podatkowe (art. 1 pkt 3 projektowanej ustawy).

Celem projektowanej ustawy jest przede wszystkim gromadzenie wiedzy dotyczącej działań podatników, którzy osiągają korzyści podatkowe. Efektem pozyskiwania informacji, będzie możliwość szybkiego reagowania oraz ewentualna nowelizacja przepisów.

Dodatkowo projekt ustawy na potrzeby rozdziału definiuje również „korzyść podatkową". Zgodnie z propozycją (art. 86a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej) korzyścią podatkową, będzie również:

- podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy,

niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych. Poszerzenie definicji korzyści podatkowej dla potrzeb przepisów o raportowaniu informacji o schematach podatkowych wynika ze specyfiki tych uregulowań, która obejmuje zakresem zainteresowania szerszy zakres działań podatników niż ma to miejsce w przypadku przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. tworzenie schematów wymierzonych w obchodzenie obowiązków informacyjnych.

Dodatkowo, z uwagi na odrębne uregulowanie problematyki nadużyć podatkowych, które zawarte jest w ustawie o podatku od towarów i usług (art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług) przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie znajdują zastosowania do nieprawidłowości na gruncie tego podatku. W tym celu za właściwe uznano poszerzenie definicji korzyści podatkowej dla potrzeb informacji o schematach podatkowych również o sytuacje odnoszące się wprost do problematyki podatku od towarów i usług – tj. sytuację podwyższenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przepisów wskazanej ustawy.

Najistotniejsze pojęcia m.in.: „**promotor", „**korzystający", „wspomagający", „schemat podatkowy", „ogólna cecha rozpoznawcza", „szczególna cecha rozpoznawcza", „udostępnianie schematu" czy „wdrożenie schematu" zostały zdefiniowane dla potrzeb stosowania rozdziału 11a w słowniczku w art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej. Definicje zostały ułożone w kolejności alfabetycznej.

Pojęcie **„korzystający"** zostało zdefiniowane w pkt 1 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z projektowanym przepisem, korzystającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która przygotowana jest do wdrożenia uzgodnienie lub dokonała jakiejkolwiek czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Uwzględniając specyfikę zakresu podmiotowego ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w projektowanym art. 86a § 6 Ordynacji podatkowej wskazano, że w sytuacji, w której korzystającym jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych stosowane będą odpowiednio. Powyższe uregulowanie ma na celu wyraźne wskazanie, że również w sytuacji w której spółka kapitałowa (osoba prawna) wchodząca w skład PGK zaangażowana będzie w uzgodnienie wywierające skutki w ramach podatku dochodowego dla którego podatnikiem jest PGK, istnieć będzie obowiązek przekazania informacji o takim schemacie podatkowym. Przepis ten ma na celu doprecyzowanie oraz uszczelnienie regulacji, poprzez wyłączenie możliwości uchylania się od obowiązku raportowania schematów podatkowych, w sytuacji, gdy podatnikiem korzystającym ze schematu jest podatkowa grupa kapitałowa. W opisanej sytuacji obowiązek przesyłania informacji o schematach podatkowych spoczywać będzie na spółkach wchodzących w skład grupy. Dodatkowo, szczegółowa kwestia dotycząca sytuacji spółki wchodzącej w skład PGK uregulowana została w treści projektowanego art. 86j § 6 Ordynacji podatkowej.

Następny punkt art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej (tj. pkt 2) prowadzi do poszerzenia ogólnej korzyści podatkowej z art. 3 pkt 16 Ordynacji podatkowej dla potrzeb stosowania przepisów o raportowaniu informacji o schematach podatkowych. Ustawa zawiera też definicję „**instytucji finansowej**" (art. 86a § 1 pkt 3). Definicja wskazuje, że termin ten obejmować będzie instytucje finansowe w rozumieniu z art. 24 ust. 1 pkt 8 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, jak również instytucje finansowe w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. g umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA. Odwołanie do tych uregulowań związane jest z implementacją zastosowanych w Dyrektywie cech szczególnych powiązanych z automatyczną wymianą informacji (zob. cechy szczególne zawarte w lit. D załącznika do Dyrektywy).

Projekt ustawy przewiduje, że zgłaszanym schematom podatkowym będzie nadawany **numer schematu podatkowego** (dalej: **NSP**) - art. 86a § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej). Projektowane przepisy przewidują obowiązek pisemnego informowania o NSP innych podmiotów, które zobowiązane mogą być do przekazania do Szefa KAS informacji o schemacie podatkowym (np. obowiązek promotora do pisemnego informowania korzystającego o nadanym NSP – art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej). Przepisy wskazują również na konsekwencje pisemnego poinformowania innych podmiotów o NSP (art. 86e § 1 Ordynacji podatkowej). W przepisach przewidziano również prawo zainteresowanego do potwierdzenia w systemie MDR poprawności i braku unieważnienia NRS (art. 86g § 6 Ordynacji podatkowej). Wprowadzenie NSP, posługiwanie się nim oraz możliwość weryfikacji NSP ma więc istotne znaczenie gwarancyjne dla wszystkich zainteresowanych podmiotów.

Jednym z istotniejszych pojęć w projektowanej ustawie jest pojęcie „**ogólnej cechy rozpoznawczej"** (art. 86a § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej), oznacza ono właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że:

a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,

b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,

c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu

wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano,

d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,

e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestanie głównej działalności takiej spółki i wykorzystywanie strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat,

f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów), lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,

g) czynności prowadzą do okrężnego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących nie pełniących istotnych funkcji gospodarczych, lub działania, które wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy,

h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi i w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:

   – nie nakłada się podatku od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5% ,

   – płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,

i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,

j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. b i c,

k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane niniejszym

rozdziałem, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane;

Ogólne cechy rozpoznawcze będą służyły ustaleniu, czy dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy podlegający raportowaniu do Szefa KAS. Obowiązek raportowania wystąpi w przypadku spełnienia przez uzgodnienie choćby jednej ze wskazanych ogólnych cech rozpoznawczych oraz kryterium głównej korzyści.

Warto przy tym podkreślić, że ogólna cecha rozpoznawcza w lit. j opiera się na doświadczeniach Wielkiej Brytanii w stosowaniu tego typu rozwiązań. Cecha ta odzwierciedla próby „nie wpadnięcia" w obowiązek informowania o schemacie podatkowym, poprzez nie wskazanie w umowie otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia.

Pojęcie **„podmiot powiązany"** zdefiniowane zostało w projektowanym art. 86a § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej, rozumie się przez to podmiot powiązany z innym podmiotem poprzez co najmniej jeden ze sposobów określonych poniżej:

a) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w zarządzaniu innym podmiotem i wywiera znaczący wpływ na podmiot zarządzany,

b) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad innym podmiotem poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25 % praw głosu,

c) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada bezpośrednio lub pośrednio udział w kapitale innego podmiotu w wysokości ponad 25% kapitału. Wysokość udziału pośredniego ustala się, mnożąc wysokość udziału na kolejnych poziomach. Uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50% praw głosu posiada 100% tych praw,

d) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest uprawniona do co najmniej 25% zysków innego podmiotu,

przy czym:

- jeżeli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z lit. a-d, więcej niż jeden podmiot, wszystkie takie podmioty są uznawane za podmioty powiązane,

- jeżeli te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z lit. a-d, więcej niż jednego podmiotu, wszystkie takie podmioty są uznawane za podmioty powiązane,
- powiązania określone zgodnie z lit. a-d, stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub majątkowym pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

„**Promotorem”** w rozumieniu projektowanej ustawy (art. 86a§ 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej) jest osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia.Należy podkreślić, że powyższy katalog nie jest zamknięty, przykładowo wyliczono zawody, które obejmują szeroko rozumiane usługi doradcze i konkretną pomoc w kształtowaniu oraz prowadzeniu strategii podatkowej korzystającego. Poza wymienioną w definicji grupą zawodów, w tym zawodów zaufania publicznego, promotorem może być także inna osoba wykonująca czynności pozostające w zakresie działania tych osób lub posiadająca podobne kwalifikacje. Oznacza to, że wykonywanie zawodu z grupy wskazanej w tym przepisie nie stanowi samo w sobie przesłanki uznania takiej osoby za promotora, o ile w ramach wykonywanych czynności nie zostanie spełniony warunek z pkt 7 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej. Szeroka definicja promotora powinna pozwolić zapobiec uchylaniu się od obowiązku raportowania Szefowi KAS schematów podatkowych, przez podmioty, które je opracowują.

Uzasadnieniem stosowania MDR również do promotora, który nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, wynika przede wszystkim z praktyki funkcjonowania międzynarodowych korporacji. Co do zasady, ich funkcjonowanie opiera się na wewnętrznych procedurach, *corporate governance,* oraz kwestiach wizerunkowych, tym samym, nawet w sytuacji gdy nie ma możliwości efektywnego wyegzekwowania ewentualnych sankcji lub kar, tego rodzaju korporacje nie podejmują działań (doradztwa), które są sprzeczne z przepisami danego państwa, których ich usługi dotyczą (np. porada podatkowa udzielona przez firmę z UK, która zahacza m.in. o skutki podatkowe w Polsce, która spełniałaby przesłanki stosowania polskiego MDR).

Przewidziane w Projekcie definicje promotora oraz wspomagającego, w tym zwłaszcza zakres czynności podejmowanych przez te podmioty, odpowiadają definicji promotora (*pośrednika*) zawartej w Dyrektywie. Zgodnie bowiem z Dyrektywą za pośrednika uważana jest osoba, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia. Dyrektywa wskazuje również, że „termin ten obejmuje również osobę, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego".

W tym kontekście zauważyć należy, że w pierwotnym brzmieniu Dyrektywy (patrz: Wniosek Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych 21 czerwca 2017 r.[28]) wskazywano, że „*Pośrednicy* oznaczają również każdą osobę, która zobowiązuje się przekazać, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, z którymi jest powiązana, pomoc materialną, wsparcie lub porady dotyczące opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania lub nadzorowania wdrożenia **aspektów podatkowych**[29] raportowanego uzgodnienia transgranicznego". Uznać należy, że usunięcie w procedurze legislacyjnej dot. Dyrektywy odniesienie do aspektów podatkowych w definicji podatnika miało na celu objęcie definicją tego pojęcia również podmioty wykonujące ww. czynności w odniesieniu do aspektów innych niż podatkowe.

Projektodawca definiując w art. 86a § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej pojęcie **„rachunek finansowy"** odwołał się do art. 24 ust 1 pkt 38 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz do art. 1 ust. 1 lit. s umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA.

W art. 86a § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej projektodawca wyjaśnił co należy rozumieć pod pojęciem **„schemat podatkowy"**, jest to uzgodnienie, które:

---

[28] https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:638f0a5d-568f-11e7-a5ca-01aa75ed71a1.0015.02/DOC_1&format=PDF

[29] Podkreślenie i pogrubienie własne.

a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub
c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą;

W myśl projektowanej ustawy pod pojęciem „**schemat podatkowy standaryzowany**" należy natomiast rozumieć schemat podatkowy, w tym schemat transgraniczny możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu (pkt 10 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej).

Wyróżnienie tej kategorii schematów podatkowych wynika z argumentów powoływanych już we wstępnej części uzasadnienia – tj. obserwacji, że w praktyce funkcjonują schematy podatkowe będące rezultatem rozważań teoretycznych, które zostały opracowane abstrakcyjnie, bez potrzeby pozyskania informacji od przyszłego klienta/korzystającego. Świadczą o tym przytaczane już dane dotyczące SKA oraz PGK. Nie oznacza to jednak, że pojęcie schematu podatkowego standaryzowanego obejmuje jedynie przypadki relatywnie masowo wykorzystywanych uzgodnień. Wystarczające będzie, aby schemat podatkowy możliwy był do wdrożenia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu. Prowadzi to do wniosku, że jeśli dany schemat podatkowy może być stosowany u podatników działających w określonej branży (np. stosowane rozwiązania instrumentów finansowych – przykładowo *credit default swap* w firmach udzielających pożyczek, lecz niebędących bankami) będzie on podlegać zaraportowaniu jako schemat podatkowy standaryzowany.

Wyróżnienie pojęcia schemat podatkowy standaryzowany stanowi próbę odpowiedzi na uwagi zgłaszane przez respondentów w ramach przeprowadzonych konsultacji podatkowych, w szczególności jest odpowiedzią na wątpliwości respondentów dotyczące naruszenia tajemnicy zawodowej. Tajemnica zawodowa jest ważnym elementem zawodów regulowanych. Należy podkreślić, że celem projektodawcy jest respektowanie tajemnicy zawodowej z uwzględnieniem jednak celów projektowanej ustawy, w tym zwłaszcza wartości i zasad konstytucyjnych. Realizacji tych wartości i zasad konstytucyjnych ma służyć wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. W świetle rozwiązania, zgodnie z którym promotorzy będą mieli obowiązek ograniczonego przedmiotowo raportowania standaryzowanych schematów podatkowych, tj. w istocie rozwiązań bazujących na znajomości przepisów, tajemnica zawodowa nie zostanie naruszona.

Raportowanie schematów podatkowych standaryzowanych ma między innymi za zadanie szybką identyfikację schematów działań, które mogą zmierzać do relatywnie rozpowszechnionego wykorzystywania nieścisłości i niedoskonałości funkcjonującego prawa podatkowego. Należy wskazać, że analogiczne rozwiązanie zaproponowało OECD[30], prezentując koncepcję, zgodnie z którą promotorzy mieliby obowiązek ujawniania schematów podatkowych przed pozyskaniem konkretnych podmiotów (osób), które mogłyby takie schematy zastosować. Zgodnie ze stanowiskiem OECD takie informowanie pozwoliłoby na szybką identyfikację schematów.

Pod pojęciem **„schemat podatkowy transgraniczny"** (pkt 11 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej) należy rozumieć natomiast uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz:

a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w pkt. 5 lit. a-h, lub
b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

W rozumieniu projektowanych przepisów pojęcie „**szczególna cecha rozpoznawcza"**, należy traktować jako właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że (art. 86a § 1 pkt 12 Ordynacji podatkowej):

a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz:
   - odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
   - odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych,
b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,
c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,

[30] OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf, s. 36-37, akapit 59-60.

d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%,

e) może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie. Dotyczy to w szczególności uzgodnień, w których:

- wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie spełniają definicji rachunku finansowego, lecz posiadają cechy rachunku finansowego,
- dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych tych państw, z którymi brak jest podstawy do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku,
- dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych,
- dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucje finansowe, rachunki lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
- wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
- wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy lub posiadającymi nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych,

f) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:
   - które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
   - które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych,
   - jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2018 poz. 723),

g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych,

h) dochodzi do przeniesienia praw trudnych do wyceny wartości niematerialnych,

i) pomiędzy podmiotami powiązanymi dochodzi do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia.

Szczególne cechy rozpoznawcze stanowić będą kryteria ustalenia, czy dane uzgodnienie powinno podlegać obowiązkowi raportowania jako schemat podatkowy.

Warto przy tym podkreślić, że „szczególna cecha rozpoznawcza" zawarta w projektowanym art. 86a § 1 pkt 12 lit. e) oraz f) Ordynacji podatkowej stanowi implementację postanowień

Dyrektywy, która zawiera analogiczne do wypracowanych na arenie OECD rozwiązań w zakresie obowiązku ujawniania schematów mających na celu obejście wspólnego systemu raportowania o rachunkach finansowych. Aby zapewnić spójność stosowania we wszystkich państwach przy wdrażaniu Dyrektywy oraz interpretacji przepisów krajowych państwa członkowskie powinny korzystać z komentarzy do modelowych rozwiązań wypracowanych przez OECD do wspólnego standardu wymiany informacji[31] w zakresie w jakim teksty te są spójne z postanowieniami Dyrektywy, jako źródła przykładów lub interpretacji.

Kryterium wyłączenia z kategorii „szczególnej cechy rozpoznawczej" określonego w art. 86a § 1 pkt 12 lit. g spełnia w szczególności „bezpieczna przystań" w odniesieniu do „usług o niskiej wartości dodanej", jako wynikająca z wytycznych OECD.

W myśl projektu poprzez określenie **„inna szczególna cecha rozpoznawcza"** (pkt 13 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej) należy rozumieć sytuację, w której:

a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u któregokolwiek z korzystających jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza łącznie u korzystających, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych,
b) płatnik lub płatnicy podatku dochodowego byliby zobowiązani do pobrania podatku przekraczającego łącznie, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,
c) dochody (przychody), podatników o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających, kwotę 25 000 000 złotych,
d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od przynajmniej jednego z korzystających nieposiadających siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium

[31] OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf.

Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznym, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających, kwotę 5 000 000 złotych;

Określenie **„trudne do wyceny wartości niematerialne”**, zgodnie z projektowanym pkt 14 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej, należy rozumieć jako wartości niematerialne, w tym wartości prawne a także prawa do tych wartości, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązanymi nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej oraz prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim poziomem niepewności.

Za stosowaniem takiej definicji, przemawia fakt, iż użycie pojęcia „wartości niematerialnych i prawnych” sugeruje odniesienie do regulacji prawa bilansowego – w szczególności zaś ustawy o rachunkowości. Anglojęzyczna wersja Dyrektywy używa zaś w tym zakresie określenia *intangibles*. Na gruncie cen transferowych pojęcie to ma znaczenie istotnie szersze niż „wartości niematerialne i prawne”, odnosząc się również do dóbr (wartości) niematerialnych nieodzwierciedlonych w księgach, a mających ekonomiczną wartość, rozumianą najczęściej jako potencjał do generowania zysków. Przykładami tego rodzaju wartości niematerialnych mogą być baza klientów albo relacje z klientami. Uznać należy, że w świetle osiągnięcia celów Dyrektywy, posłużenie się stosowanym dotychczas w polskim prawie podatkowym pojęciem „wartości niematerialne i prawne” mogłoby okazać się zawężeniem definicji w stosunku do wymagań Dyrektywy. Choć więc definicja trudnych do wyceny wartości niematerialnych posługuje się zwrotami „wartości niematerialne” oraz „wartości prawne” nie należy tego utożsamiać z pojęciem „wartości niematerialne i prawne”.

Zgodnie z projektowanym pkt 15 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej pod pojęciem **„udostępniania”** rozumie się następujące czynności:

a) oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub
b) przekazywanie korzystającemu w jakiejkolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń.

Zgodnie z proponowaną definicją, istotą udostępnienia jest zaznajomienie podmiotu korzystającego z informacją o uzgodnieniu, choćby ten nie zdecydował się na skorzystanie z oferowanego uzgodnienia. Udostępnianiem uzgodnienia jest nie tylko koncepcja czy plan działania, który np. może być zwizualizowany w formie graficznej, ale także informacja o pojedynczej czynności lub zespole takich czynności i działań. Udostępnianie uzgodnienia obejmuje sytuacje, w których promotor przekazuje informacje w dowolnej formie. Nie jest przy tym konieczne, aby przekazywane informacje były szczegółowe, a opis uzgodnienia kompletny. Wystarczającym będzie przedstawienie założeń uzgodnienia, aby uznać, że nastąpiło jego udostępnienie.

Przekazanie informacji może nastąpić w dowolnej formie np. forma pisemna, grafika, prezentacja. Promotor może to uczynić za pomocą dowolnego środka komunikacji (np. poczta elektroniczna, bezpośrednie spotkanie, konferencja).

W projektowanym przepisie art. 86a § 1 pkt 16 Ordynacji podatkowej przywołana została **ustawa o wymianie informacji**, należy przez to rozumieć ustawę z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Projektodawca w wielokrotnie odwołuje się do powyższej ustawy, stąd zasadnym było zdefiniowanie tego pojęcia w projekcie.

„**Uzgodnieniem**" jest czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, w których co najmniej jedna strona jest podatnikiem, lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego (pkt 17 art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej).

Pojęcie **„wdrażanie"** zdefiniowano w projektowanym art. 86a § 1 pkt 18 Ordynacji podatkowej. Pod pojęciem tym rozumie się, dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:

a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,

b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,

c) dokonywanie innych czynności będących elementem uzgodnienia, lub

d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a-c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy;

Pojęcie **„wspomagający”** należy rozumieć jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową a także ich pracownika, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia (art. 86a § 1 pkt 19 Ordynacji podatkowej).

Projektowana ustawa definiuje pojęcie **„kryterium głównej korzyści”** (art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej). Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej takiej jak rozsądnie oczekiwana lub wynikająca w związku z wykonaniem uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia. Przykładowo więc kryterium głównej korzyści zostanie spełnione w sytuacji podmiotu, który decydując się na poszerzenie skali działalności dokonał nowej inwestycji na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Można bowiem przyjąć, że podmiot działający rozsądnie, który nie kierowałby się osiągnięciem korzyści podatkowej, mógłby zdecydować się na poszerzenie skali działalności również poza terenem strefy. Jednocześnie jednak analizowany przypadek, co do zasady, nie stanowiłby unikania opodatkowania (chyba, że w danych okolicznościach spełnione byłyby przesłanki sprzeczności korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej oraz sztucznego sposobu działania). Warto przy tym zaznaczyć, że korzyść podatkowa, o której mowa w tym przepisie nie musi być sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Unaocznia to również wskazany przykład korzyści wynikającej z dokonania inwestycji na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, która – co do zasady – powinna być zgoda z celem przepisów stanowiących o preferencji dla tego rodzaju inwestycji. Kryterium głównej korzyści należy zatem traktować jako swego rodzaju dodatkowy „filtr”, przez który muszą przejść uzgodnienia posiadające ogólne cechy rozpoznawcze, aby uznać je za schematy podatkowe. Nie jest to natomiast konstrukcja zbliżona do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Projektowana ustawa określa ponadto kryterium transgraniczne (art. 86a § 3 Ordynacji podatkowej). Kryterium to uważa się za spełnione jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz uzgodnienie spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa;
2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa;
3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu;
4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiada zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa;
5) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy o wymianie informacji lub na wskazanie beneficjanta rzeczywistego.

W § 4 art. 86a projektowanej ustawy, zdefiniowane zostało pojęcie **kryterium kwalifikowanego korzystającego**, uważa się za spełnione, jeżeli przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro lub jeżeli jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z takim podmiotem. W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, zaś wartość aktywów zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych. Wobec powyższego, obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy

transgraniczny, dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego. Regulacja ta ma charakter progu *de minimis*, który wyłącza zastosowanie obowiązków raportowania w odniesieniu do korzystających (podatników) o mniejszej skali działalności. Z uwagi jednak, że Dyrektywa nie przewiduje możliwości wprowadzenia takiego progu przez państwa członkowskie, projekt przewiduje, że ma on zastosowanie jedynie do schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne (tj. do schematów, których obowiązek raportowania nie wynika z Dyrektywy).

Zgodnie z projektowanym przepisem § 6 art. 86a w przypadku gdy, korzystającym jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przepisy rozdziału 11a „Informacje o schematach podatkowych", należy stosować odpowiednio. Oznacza to, że do spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej analogiczne będą zasady raportowania schematów, jak w odniesieniu do pozostałych korzystających, pomimo że w przypadku podatkowej grupy kapitałowej podatnikiem jest sama grupa kapitałowa.

Zgodnie z projektowanym § 7 art. 86a, przy ustalaniu podmiotu powiązanego uznaje się, że:

1) jeżeli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z definicją podmiotu powiązanego (określoną w pkt 6 § 1 art. 86a), więcej niż jeden podmiot, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;

2) jeżeli te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z definicją podmiotu powiązanego (określoną w pkt 6 § 1 art. 86a), więcej niż jednego podmiotu, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;

4) podmiot, który działa wspólnie z drugim podmiotem w odniesieniu do praw głosu lub udziału w kapitale trzeciego podmiotu, jest podmiotem dysponującym prawami głosu w tym trzecim podmiocie lub udziałem w kapitale tego trzeciego podmiotu, które należą do drugiego podmiotu;

5) osoba fizyczna, jej małżonek oraz wstępni lub zstępni w linii prostej stanowią pojedynczą osobę.

Zgodnie z projektowanym § 8 art. 86a wyrażone w euro kwoty, o których mowa w § 4 (kwalifikowany korzystający) przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny.

Termin raportowania i organ właściwy.

Projekt zakłada, że – co do zasady – informacje o schemacie podatkowym będą przekazywane Szefowi KAS **przez promotora**. **Korzystający** będzie zobowiązany do przekazywania informacji o schemacie podatkowym w określonych sytuacjach (np. brak promotora lub niezwolnienie promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej). Wyjątkowo obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym może zostać obciążony wspomagający (art. 86d Ordynacji podatkowej). Podkreślenia wymaga, że zakres raportowania obejmuje schematy podatkowe krajowe oraz transgraniczne.

Generalnie schemat podatkowy podlega raportowaniu przez promotora w terminie 30 dni od udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego lub od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej (art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej). Jeżeli promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

1) państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
3) państwo, w którym jest zarejestrowany, lub którego przepisom prawa podlega;
4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze (art. 86b § 8 Ordynacji podatkowej).

Wyjątek stanowi sytuacja, gdy promotor jest zobowiązany do przekazania informacji Szefowi KAS o schemacie podatkowym **innym niż schemat standaryzowany** jeżeli dany promotor **nie został zwolniony**[32] **z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej** w tym zakresie. W takiej

[32] W świetle wątpliwości odnośnie tego, czy dotychczas istnieje możliwości zwolnienia przedstawicieli niektórych zawodów z tajemnicy zawodowej przez ich klientów, analizowane przepisy należy rozumieć jako normy o

sytuacji promotor jest zobowiązany poinformować pisemnie korzystającego, że zastosowany schemat podatkowy objęty jest obowiązkiem raportowania Szefowi KAS. W sytuacji opisanej powyżej promotor jest obowiązany przekazać korzystającemu informacje o schemacie podatkowym wymagane przez przepisy art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej, tj. dane będące w dyspozycji promotora, które umożliwiać będą korzystającemu przekazanie Szefowi KAS pełnej informacji o schemacie podatkowym. Rozwiązanie, zgodnie z którym promotor jest obowiązany do przekazania korzystającemu tych danych w celu przesłania Szefowi KAS, usprawni proces raportowania oraz zminimalizuje ewentualne błędy wynikające z samodzielnego zaangażowania korzystającego w proces przygotowywania materiałów do zaraportowania. Innymi słowy przygotowanie przez promotorów, którzy co do zasady są podmiotami profesjonalnymi, danych do przekazania do Szefa KAS pozwoli na uniknięcie błędów, obniżenie kosztów administracyjnych oraz przyspieszy procedurę raportowania. Promotor obowiązany jest wykonać te czynności w terminie 30 dni. W sytuacji opisanej powyżej, zgodnie z art. 86b § 5 Ordynacji podatkowej, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS.

W tym samym terminie promotor zobowiązany jest zawiadomić Szefa KAS, że wystąpiła sytuacja, w której obowiązany był do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jednak tego nie uczynił z powodu braku zwolnienia go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Informując o tej sytuacji Szefa KAS promotor wskazuje datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi KAS (możliwe są bowiem sytuacje, w których uzgodnienie dotyczyć będzie więcej niż jednego korzystającego). Notyfikacja ma na celu uszczelnienie systemu raportowania o schematach podatkowych. Szef KAS pozyskiwać będzie w ten sposób wiedzę o liczbie schematów, dla których powinny zostać przekazane informacje o schemacie podatkowym. Porównanie tych danych z liczbą faktycznie zaraportowanych schematów podatkowych pozwoli Szefowi KAS oszacować „szarą strefę" schematów, które choć powinny zostać zaraportowane, nie zostały zgłoszone. Promotor nie ma jednak obowiązku przekazania danych

charakterze *lex specialis*, które jednoznacznie przesądzają o takiej możliwości (przynajmniej w określonych projektowanymi przepisami przypadkach).

identyfikacyjnych korzystającego. Rozwiązanie to podyktowane jest ochroną tajemnicy zawodowej.

W sytuacji, w której obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym dotyczy **schematu podatkowego standaryzowanego**, z uwagi na specyfikę tego schematu, ewentualny brak zwolnienia promotora z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, nie powoduje wyłączenia obowiązku raportowania tego schematu przez promotora. Należy bowiem wskazać, że w schemacie standaryzowanym nie są ujawniane informacje poufne, objęte tajemnicą zawodową, dotyczące konkretnych podmiotów. W takiej sytuacji, promotor będzie miał obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym zgodnie z zakresem przewidzianym w art. 86f § 2 Ordynacji podatkowej – bez danych identyfikujących podmioty zaangażowane w ten schemat. Informacje przekazywane na tej podstawie dostarczać zaś będą Szefowi KAS informacji o samym sposobie osiągania korzyści, które wykorzystane są w danym schemacie.

Istotnym wsparciem celu regulacji jest projektowany § 3 art. 86f Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem w sytuacji, w której promotor w ogóle nie jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania, łącznie z informacją o schemacie podatkowym standaryzowanym zobowiązany jest przekazać Szefowi KAS dane wskazane w § 2 tego artykułu związane z pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy, bądź u którego dokonał pierwszej czynności związanej z wdrażaniem tego schematu podatkowego, którekolwiek z tych zdarzeń nastąpiło wcześniej. Promotor ten jest również zobowiązany, w terminie do 30 dni po zakończeniu kwartału, przekazywać Szefowi KAS dane wskazane § 1, które związane z każdym podmiotem, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił taki standaryzowany schemat podatkowy. W tej sytuacji promotor obowiązany jest informować korzystającego o numerze NSP standaryzowanego schematu podatkowego (art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej). Szef KAS może zwrócić się do promotora o uzupełnienie informacji lub wyjaśnienie wątpliwości co do treści przekazywanych informacji (art. 86h § 1 Ordynacji podatkowej). Przekazywanie przez promotora tych danych następuje za pośrednictwem systemu MDR, który omówiony zostanie w dalszej części uzasadnienia.

Przesłanki raportowania schematów przez korzystającego normuje § 1 art. 86c Ordynacji podatkowej. Projektowane rozwiązanie przewiduje, że korzystający, który nie został poinformowany przez promotora o numerze NSP danego schematu lub o przekazaniu przez promotora do Szefa KAS informacji o schemacie podatkowym (tj. nie wystąpiły okoliczności

uregulowane w art. 86b § 2 lub 3) przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następującego po udostępnieniu mu schematu podatkowego lub przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia przez tego korzystającego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez tego korzystającego, w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

W sytuacji, w której promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i w efekcie korzystający został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej o obowiązku przekazania tej informacji do Szefa KAS, korzystający przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od otrzymania tej informacji od promotora. W takiej sytuacji korzystający, przekazując informację o schemacie podatkowym, weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz dokonuje w nich uzupełnień lub modyfikacji. Dane otrzymane od promotora zgodnie z art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej korzystający przekazuje Szefowi KAS razem z informacją o schemacie podatkowym lub w terminie określonym w zdaniu pierwszym, jeśli uzgodnienie w ocenie korzystającego nie stanowi schematu podatkowego. Przyjęte rozwiązanie ma na celu wykluczenie sytuacji braku przekazania do Szefa KAS jakichkolwiek informacji, w sytuacji, w której korzystający odmiennie zinterpretuje stan faktyczny i uzna, że konkretne uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

Zgodnie z projektowanym §3 art. 86c jeżeli korzystający jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementującymi wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

1) państwo, w którym posiada miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd,
2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu korzysta ze schematu podatkowego,
3) państwo, w którym uzyskuje dochody lub osiąga zyski, mimo, że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim,

4) państwo, w którym prowadzi działalność, mimo że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim.

Zgodnie z projektowanym §4 art. 86c jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek ten podlega wykonaniu przez korzystającego, który widnieje wyżej na poniższej liście:

1) korzystający, który uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny z promotorem lub wspomagającym,
2) korzystający, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego.

- przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez tego korzystającego, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.

Rozwiązania opisane powyżej zmierzają w istocie do uszczelnienia systemu raportowania schematów podatkowych oraz usprawnienia procesu ewidencjonowania schematów, które będą opracowywane przez profesjonalistów, przy jednoczesnym respektowaniu obowiązku zachowania przez nich tajemnicy zawodowej. Rozwiązanie zaproponowane w projekcie ustawy realizuje założenia Dyrektywy, zgodnie z którym „każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. w takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nich obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6. (…) – art. 8ab ust. 5.

Ponadto rozwiązanie zgodnie, z którym w momencie, gdy promotor nie został zwolniony z tajemnicy zawodowej i obowiązek zaraportowania schematu spoczywa na korzystającym spotkało się z aprobatą respondentów podczas przeprowadzonych konsultacji podatkowych. Krajowa Rada Doradców Podatkowych pozytywnie odniosła się do takiej koncepcji rozkładu obowiązków raportowania, uznając że „(…) wprowadzenie MDR w oparciu o formułę ujętą

w pkt c)[33] może w największym stopniu zapewnić skuteczne wprowadzenie kolejnego instrumentu bezpieczeństwa systemu podatkowego, przy braku naruszenia jednego z już istniejących filarów, czyli konstrukcji zawodu doradcy podatkowego". Powyższy pogląd podzielony został przez innego respondenta – Tomasza Michalika, który uznał, że: (…) wprowadzenie MDR w oparciu o formułę ujętą w pkt (c)[34] powyżej może w największym stopniu zapewnić skuteczną realizację celów Ministerstwa przy zachowaniu funkcji doradcy podatkowego jako jednego z dotychczasowych filarów bezpieczeństwa systemu podatkowego."

Alternatywnym do opisanego powyżej rozwiązaniem mogłoby być nałożenie na promotora obowiązku weryfikacji, czy dany schemat podatkowy został w określonym prawem terminie zaraportowany Szefowi KAS, a następnie po upływie określonego terminu zaraportowania Szefowi KAS danego schematu podatkowego z ujawnieniem danych korzystającego. Mając jednak na uwadze wartość tajemnicy zawodowej oraz jej rolę w kształtowaniu rangi zawodów zaufania publicznego, projektowane rozwiązanie zakłada, że promotor nie będzie miał dodatkowego obowiązku weryfikacji, czy korzystający zaraportował dany schemat podatkowy oraz – w sytuacji, w której nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy – nie będzie ujawniał danych korzystającego ze schematów.

Zgodnie z projektowanymi przepisami nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (art. 86b §7 Ordynacji podatkowej):

1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym, w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania,
2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym,
3) przesłanie do Szefa KAS informacji o fakcie poinformowania korzystającego o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, w momencie, gdy do zaraportowania schematu obowiązany jest korzystający.

Wyjątkowo obowiązek przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym może zostać nałożony na wspomagającego, sytuację tę reguluje art. 86d § 1 Ordynacji podatkowej. Na wstępie należy wskazać, że ustawa nakłada obowiązek na promotora lub korzystającego, którzy zlecają wspomagającemu wykonanie czynności pozostających

[33] Formuła, w której promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy i obowiązek raportowania ciąży bezpośrednio na korzystającym, przy jednoczesnym zobowiązaniu promotora do pisemnego poinformowania korzystającego o obowiązku przekazania informacji Szefowi KAS przez korzystającego.
[34] Op. cit.

w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego pisemnego poinformowania wspomagającego o NSP tego schematu podatkowego i załączenia potwierdzenia nadania NSP. Obowiązek ten powinien zostać zrealizowany przez promotora lub korzystającego najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie czynności przez wspomagającego. W tym zakresie odpowiednie zastosowanie znajduje art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej regulujący zakres przekazywanej informacji w sytuacji, w której mimo przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS nie nadano jeszcze NSP. Jeśli wystąpią sytuacje opisane powyżej, obowiązek raportowania schematu podatkowego przez wspomagającego nie wystąpi.

Jeśli jednak wspomagający nie zostanie poinformowany o NSP schematu podatkowego będzie on obowiązany niezwłocznie, nie później niż w terminie 5 dni roboczych wystąpić do promotora lub korzystającego zlecających wykonanie czynności o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, w sytuacji gdy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności – powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy. Jednocześnie wspomagający zobowiązany jest w tym samym terminie zawiadomić Szefa KAS, że powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, wskazując dzień, w którym podjął wątpliwości oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Przekazywanie tych informacji umożliwiać będzie Szefowi KAS szacowanie liczby niezaraportowanych schematów podatkowych. Mechanizm ten powinien również wpłynąć na sposób postępowania promotorów i korzystających, ograniczając liczbę przypadków, w których nie doszło do przekazania informacji o schemacie podatkowym mimo istnienia tego obowiązku.

W takiej sytuacji wspomagającemu przyznano prawo do wstrzymania się z wykonaniem czynności w odniesieniu do danego uzgodnienia do dnia otrzymania tego oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej. Wstrzymanie się przez wspomagającego w opisanej sytuacji z wykonaniem czynności nie może prowadzić do powstania po jego stronie ryzyka odpowiedzialności cywilnej lub dyscyplinarnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie tych czynności, które są związane ze wtrzymaniem się z pracami w odniesieniu do uzgodnienia (art. 86d § 5 Ordynacji podatkowej). Uregulowania te mają na celu wzmocnienie niezależności wspomagających, w

szczególności tych, którzy wykonują zawody zaufania publicznego, przez co powinni działać w sposób profesjonalny oraz zgodnie z zasadami etyki zawodowej.

Jeżeli wspomagający nie zostanie poinformowany o NSP schematu podatkowego, będzie on obowiązany przekazać Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia, w którym dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności (art. 86d § 3 Ordynacji podatkowej). Na ocenę tego, czy wspomagający powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy, wpływać może wiele czynników, np. dotychczasowe czynności wykonywane przez wspomagającego w stosunku do tych samych lub powiązanych podmiotów, stosowanie rozwiązań nietypowych w danej branży. Przykładowo przyjąć należy, że w sytuacji, w której wspomagającemu (np. notariuszowi) zlecanych jest w pewnych odstępach czasu wykonanie szeregu czynności w odniesieniu do tych samych lub powiązanych podmiotów, które się wzajemnie znoszą i prowadzą do efektu zbliżonego lub tożsamego z sytuacją występującą na początku, uznać należy, że wspomagający powinien był dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. Z drugiej strony uwzględnić jednak należy fakt, że wspomagający wykonuje czynności dotyczące jedynie pewnej części uzgodnienia. Czynności te mogą być jednocześnie typowe i rozpowszechnione – np. sporządzenie aktu notarialnego przy tworzeniu spółek prawa handlowego. Nie jest oczekiwane, że wspomagający powinien był dostrzec, że wspiera implementację schematu podatkowego, w sytuacji w której posiada on wycinkową wiedzę o uzgodnieniu oraz dokonuje jednej lub kilku typowych w danej branży czynności.

W przypadku gdyby przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszało obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, jest on obowiązany poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, który podlega raportowaniu Szefowi KAS. W tym samym terminie wspomagający ma obowiązek zawiadomić Szefa KAS o wystąpieniu sytuacji opisanej powyżej, bez ujawniania danych podmiotu. W takiej sytuacji, wspomagający podejmuje działania analogiczne do działań podejmowanych przez promotora, w przypadku, gdy ten nie został zwolniony z tajemnicy zawodowej (art. 86d § 4 Ordynacji podatkowej).

Taki sposób sformułowania przesłanek aktualizacji obowiązku raportowania schematu podatkowego przez wspomagającego związany jest z faktem, że – co do zasady – wykonuje on ograniczone przedmiotowo czynności w stosunku do uzgodnienia i może nie być świadomy, że wspiera podmioty w realizacji schematu podatkowego, dla którego nie została przekazana do Szefa KAS informacja o schemacie podatkowym. Z drugiej jednak strony, wspomagający ma obowiązek zachowania czujności oraz reagowania w sytuacji, w której ma podejrzenie, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym może stanowić schemat podatkowy. Rozwiązanie to umożliwi jak najlepszą realizację założeń projektu ustawy oraz ujawnianie schematów podatkowych, które nie zostały zaraportowane przez promotora lub korzystającego.

Jeżeli wspomagający jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

a) państwo, w którym posiada miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd,

b) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego,

c) państwo, w którym jest zarejestrowany, lub którego przepisom prawa podlega,

d) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

W projektowanej ustawie w art. 86e Ordynacji podatkowej zawarto uregulowanie dotyczące sytuacji, w której wiele podmiotów zobowiązanych jest do przekazania informacji o schemacie podatkowym (np. schemat podatkowy został opracowany i jest wdrażany przez kilku promotorów jednocześnie lub występuje wielu korzystających). W takiej sytuacji wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych, którzy zostali wskazani w informacji o schemacie podatkowym i pisemnie poinformowani o NSP tego schematu podatkowego, z załączeniem potwierdzenia nadania NSP (art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej). Takie rozwiązanie ma na celu zagwarantowanie, że schemat podatkowy zostanie zaraportowany.

Jednocześnie informacja zwrotna, jaką przekazywać będzie pozostałym zobowiązanym do zaraportowania schematu podatkowego podmiot, który przekazał dane Szefowi KAS (tj. pisemne poinformowanie ich o NSP danego schematu podatkowego), dostarczać będzie tym podmiotom wiedzy o wypełnieniu obowiązku sprawozdawczego w stosunku do danego schematu podatkowego. Uregulowanie takie powinno wpłynąć na zachowanie podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych, które powinny między sobą uzgadniać, który z podmiotów przekaże informacje o schemacie podatkowym Szefowi KAS.

Przepis art. 86e stanowi transpozycję regulacji z art. 8ab Dyrektywy 2018/822. W przypadku gdy schemat podatkowy transgraniczny został poprawnie przekazany właściwym organom w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementującymi przepisy Dyrektywy 2018/822 pozostałe podmioty, które zostały wskazane informacji, przekazanej właściwym organom w innym państwie członkowskim są zwolnione z obowiązku przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o tym schemacie podatkowym.

Warto jednocześnie podkreślić, iż Z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym trwające postępowanie w przedmiocie wydania decyzji w sprawie porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych lub wydanie takiej decyzji (art. 86e §3).

Treść raportowanych informacji.

Zakres przekazywanych informacji o schemacie podatkowym określono w projektowanym art. 86f Ordynacji podatkowej. Paragraf pierwszy tego przepisu określa wszystkie dane, które powinna zawierać przekazywana informacja o schemacie podatkowym.

W paragrafie drugim tego artykułu wyodrębniono informacje, jakie są przekazywane w przypadku standaryzowanego schematu podatkowego.

Informacja o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany zawiera następujące dane:

1) dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsca urodzenia, identyfikator podatkowy NIP, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub

innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego oraz, w przypadkach gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym.:

2) podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację;

3) wskazanie czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego;

4) streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia jeśli posiada, opis działalności gospodarczej do której ma zastosowanie schemat podatkowy bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego;

5) wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi;

6) wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji schemat podatkowy ma służyć;

7) przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym;

8) szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeśli występują i są znane lub możliwe do oszacowania przekazującemu informację;

9) wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz z datami ich dokonania;

10) wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia;

11) wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1 dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie

podatkowym lub których może dotyczyć schemat podatkowy oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;

12) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli występują;

13) adres elektroniczny, na który ma zostać doręczone potwierdzenie nadania NSP, o którym mowa w art. 86g § 2; wskazanie adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na doręczanie potwierdzenia nadania NSP wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W przypadku schematu podatkowego standaryzowanego informacja o schemacie podatkowym nie zawiera danych identyfikujących korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy oraz informacji znanych przekazującemu dotyczących danych identyfikujących podmioty uczestniczące, mające uczestniczyć w schemacie podatkowym lub których może dotyczyć schemat podatkowy oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd oraz danych dotyczących innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli występują.

Jak już wskazywano, analiza praktyki wskazuje na funkcjonowanie w obrocie pewnych utartych, wielokrotnie implementowanych rozwiązań, mających na celu osiągnięcie korzyści podatkowych. Przemawia to z jednej strony za ograniczeniem możliwości nieprzekazywania informacji o tych schematach przez podmioty, które je wymyśliły (promotorów), z drugiej za ograniczeniem przypadków wielokrotnego przekazywania informacji o tym samym schemacie podatkowym. Cel ten realizowany jest poprzez ustawowe wyodrębnienie standaryzowanego schematu podatkowego. Zakres informacji przekazywanych do Szefa KAS zmierza do dostarczenia administracji skarbowej wiedzy o samym mechanizmie funkcjonowania tego schematu bez obowiązku przekazywania danych pozwalających na identyfikację korzystających. Schemat standaryzowany opracowywany jest w oderwaniu od relacji z konkretnym klientem oraz przed udostępnieniem przez niego jakichkolwiek informacji objętych tajemnicą zawodową, schemat ten jest opracowaniem teoretycznym oraz abstrakcyjnym, który może zostać implementowany u klienta w określonych stanach faktycznych.

Jeśli promotor lub wspomagający nie jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania, łącznie z informacją

o schemacie podatkowym standaryzowanym, przekazuje dane identyfikujące korzystającego, który jest lub był pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy, oraz informacje, o których mowa w ww. pkt 11 i 12.

Projekt ustawy nakłada również obowiązek przekazywania w terminie do 30 dni po zakończeniu kwartału promotor lub wspomagający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację, zawierającą dane identyfikujące korzystającego, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, wskazując numer tego schematu. W sytuacji, w której przekazanie danych, o których mowa w zdaniu pierwszym, naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystającego, który nie zwolnił promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie.

Sposób raportowania. Nadawanie NSP. Decyzje o odmowie nadania NSP

Informacja o schemacie podatkowym przekazywana jest drogą elektroniczną do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (art.86g § 1 Ordynacji podatkowej).

Szef Krajowej Administracji Skarbowej nadaje NSP i potwierdza jego nadanie, które zawiera NSP oraz dane zawarte w informacji o schemacie podatkowym przekazanej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Potwierdzenie nadania NSP jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia wpływu poprawnej informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (art. 86g § 2 i 3).

Szef KAS doręcza potwierdzenie nadania NSP drogą elektroniczną na adres wskazany przez przekazującego w informacji o schemacie podatkowym (art. 86g §4).

Szef KAS będzie mógł zwrócić się do przekazującego informację, o których mowa w dodawanym rozdziale o uzupełnienie informacji lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści (art. 86h § 1 Ordynacji podatkowej).

Zakłada się, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji (art. 86i § 1 Ordynacji podatkowej).

W przypadku gdy temu samemu schematowi podatkowemu wielokrotnie nadano numer NSP lub numer ten został nadany na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych, projekt w art. 86i § 2 Ordynacji podatkowej nakłada na Szefa KAS obowiązek unieważnienia z urzędu numeru NSP nadanego schematowi podatkowemu. Unieważnienie następuje w drodze

postanowienia, w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej. W sytuacji unieważnienia przez Szefa KAS NSP z powodu nadania wielokrotnie tego numeru takiemu samemu schematowi, w postanowieniu Szef KAS wskazywać będzie właściwy NSP dla danego schematu podatkowego.

Nie będzie można posługiwać się unieważnionym numerem NSP, a także unieważniony NSP nie będzie mógł zostać ponownie nadany (art. 86i § 4 Ordynacji podatkowej). Proponowane rozwiązanie zapobiegnie przypadkom dublowania się numerów NSP lub nadawania różnych numerów temu samemu schematowi podatkowemu.

Na postanowienie o odmowie nadania NSP oraz postanowienie o unieważnieniu NSP służy zażalenie.

Co ważne, w zakresie nieuregulowanym w odniesieniu do nadawania NSP, ale też zwracania się przez Szefa KAS o dodatkowe wyjaśnienia, czy też wydawania postanowień o odmowie nadania NSP zastosowanie znajdzie odpowiednio przepis art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 141, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 170, art. 171, art. 189 § 3 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 14, 16 i 23 oraz działu VIIIA (art. 86o Ordynacji podatkowej). Ograniczenie w postaci stosowania tylko niektórych przepisów ustawy Ordynacji podatkowej, wynika z faktu, iż regulacje dotyczące systemu MDR są szczególnymi rozwiązaniami (), w odniesieniu do których, regulacje, które mają zastosowania do „normalnego" postępowania podatkowego, siłą rzeczy nigdy nie znajdą zastosowania do systemu MDR.

Obowiązki informacyjne promotora i korzystającego.

Przepis art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej **nakłada na korzystającego obowiązek**, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazania informacji za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o zastosowaniu schematu podatkowego. Informacja będzie składana według ustalonego wzoru i będzie zawierało następujące dane:

1) NSP zastosowanego schematu podatkowego,
2) wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego – jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.

Dodatkowo, jeśli zastosowany schemat podatkowy nie posiada NSP, informacja ta zawiera dane wskazane w art. 86f Ordynacji podatkowej, które są wymagane przy składaniu informacji o schemacie podatkowym.

Zakłada się, że w przypadku gdy korzystający posiada informacje dotyczące schematu podatkowego, które odbiegają od informacji zawartych w otrzymanym przez niego potwierdzeniu nadania NSP lub je uzupełniają, informacje składane łącznie ze złożeniem deklaracji podatkowych, zawierać będzie te informacje (art. 86j § 3).

Przekazywana informacja, o której mowa w § 1, w tym zawierająca dane wskazane w § 2 lub 3, podpisywana jest przez podatnika będącego osobą fizyczną. W przypadku podatników będących osobami prawnymi, informacja, o której mowa w § 1, podpisywana jest przez wszystkich członków organu zarządzającego podatnika. Dowód złożenia podpisów przez te osoby przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez jedną z osób, które podpisały te dokumenty (art.86j § 4 Ordynacji podatkowej). W przypadku podatników będących jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej okresów rozliczeniowych, których dotyczy ten schemat, podatnicy składają oświadczenie według ustalonego wzoru, w którym wszyscy uprawnieni do reprezentacji, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi także wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną, poświadczą prawdziwość danych zawartych w informacji. . Rozwiązanie to – zaangażowanie w proces raportowania schematu podatkowego możliwie szerokiego kręgu osób odpowiadających za sprawy spółki – ma na celu wykluczenie sytuacji, w której odpowiedzialność ta cedowana byłaby w praktyce na wybrane osoby. Rozwiązanie takie prowadzić może do większej wstrzemięźliwości osób odpowiedzialnych za sprawy podatkowe spółki we wdrażaniu schematów podatkowych, z uwagi na konieczność uzyskania stosownych podpisów od szerszego grona osób odpowiedzialnych za sprawy spółki.

W projektowanym art. 86j § 6 Ordynacji podatkowej zawarto szczególne rozwiązanie dla PGK. Mianowicie, w przypadku korzystającego wchodzącego w skład PGK terminem na złożenie informacji uregulowanej w § 1 tego przepisu jest termin złożenia przez spółkę dominującą deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego PGK. Wynika, to z faktu, iż spółki tworzące PGK nie mają obowiązku składania deklaracji podatkowych dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych. Deklarację te składa bowiem spółka dominująca za całą PGK.

Dodatkowo zaznaczyć należy, że informacja zawierać będzie oświadczenie składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawierają odpowiednią klauzulę, zastępującą pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (§ 7 art. 86j).

Wydawanie ogólnych wyjaśnień

Projekt ustawy przewiduje, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może wydać i opublikować na właściwej stronie podmiotowej BIP ogólne wyjaśnienia dotyczące możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych (art. 86k § 1 Ordynacji podatkowej). W celu wydania tych wyjaśnień, minister może zwrócić się o opinię do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, a także do Szefa KAS przedstawiając im założenia takich wyjaśnień lub ich projekt. Odpowiednio w tym zakresie należało zmienić przepis art. 119m, wskazując możliwość wydania opinii przez Radę. Minister publikując wyjaśnienia, może też wskazać NSP schematów podatkowych, których te wyjaśnienia dotyczą (art. 86k § 3 Ordynacji podatkowej).

W przypadku, gdy pojawią się wątpliwości co do informacji objętych raportowaniem lub zgłoszeniem, Szef KAS może zwrócić się do podmiotu raportującego lub zgłaszającego – promotora lub korzystającego, o ich wyjaśnienie (projektowany § 1 art. 86h Ordynacji podatkowej).

Gwarancją ochrony konstytucyjnych praw i wolności jednostek jest zasada którą przewiduje art. 86h § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa, zgodnie z nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informacje przekazywane na podstawie niniejszego rozdziału[35].

Wprowadzona zasada stanowić będzie gwarancję dla podatników, że organy podatkowe nie będą wykorzystywać raportowanych informacji jako swoistego „donosu" na siebie samego, zaś w przypadku ewentualnego podejrzenia o możliwości popełnienia przestępstwa czy wykroczenia skarbowego, pociągnięcie do odpowiedzialności karnej może nastąpić dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. System raportowania został zaprojektowany tak, by pełnić funkcję pomocniczą dla organów państwa oraz aby samo w sobie raportowanie schematów podatkowych nie narażało podatnika na represję ze strony państwa przejawiającą

[35] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 i 2138).

się we wszczynaniu postępowań na podstawie przepisów ustawy Kodeks karny skarbowy wobec podatnika wyłącznie w oparciu o dane zawarte w informacji o schemacie podatkowym.

W przypadku terminowego raportowania schematu podatkowego, którego zastosowanie może powodować powstanie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, zastosowanie znajdzie instytucja nadzwyczajnego złagodzenia kary (art. 36 §3a Kodeksu karnego skarbowego).

Obowiązek wprowadzenia procedury wewnętrznej.

Przepis art. 86l § 1 Ordynacji podatkowej nakłada na promotorów będących osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej oraz podmioty te zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające promotorom wynagrodzenie, obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych tzw.: „**wewnętrznej procedury**”. Jednocześnie, w celu zawężenia kręgu podmiotów obowiązanych do wprowadzenia procedury, projektowany przepis określa kryterium wysokości przychodów lub kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych. Oznacza to, że obowiązane do wprowadzenia wewnętrznej procedury będą podmioty, u których przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość kwoty 8 mln złotych. Ustalenie limitu przychodów na poziomie kwoty 8 mln złotych jest wynikiem analizy przychodów największych w Polsce firm doradztwa podatkowego. Z przeprowadzonej analizy wynika, że 20 firm doradztwa podatkowego przekroczyło 8 mln zł przychodów za 2016 r. W ocenie projektodawcy limit 8 mln złotych wydaje się właściwy oraz spowoduje, że do wprowadzenia wewnętrznej procedury obowiązane będą jedynie największe podmioty doradcze.

Celem projektowanego rozwiązania jest stworzenie odpowiedniego narzędzia pozwalającego na prawidłowe i terminowe wykonanie obowiązków informacyjnych spoczywających na promotorach przez podmioty o rozbudowanej strukturze organizacyjnej. Wewnętrzna procedura pozwoli określić zakres odpowiedzialności osób zaangażowanych w wykonywanie poszczególnych czynności dotyczących schematów (opracowanie, prezentowanie, wdrażanie, audyt itp.) za realizację obowiązku raportowania czy zgłaszania schematu. Powinna też gwarantować prawidłowe wykonanie obowiązków informacyjnych promotora względem korzystającego.

W wewnętrznej procedurze, zgodnie z przepisem, należy określić stosowane w organizacji zasady postępowania (art. 86l § 2 Ordynacji podatkowej), w szczególności:

1) czynności lub działania podejmowane w celu przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,
2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku raportowania schematu podatkowego,
3) zasady przechowywania dokumentów oraz informacji,
4) zasady wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych,,
5) zasady upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów niniejszego rozdziału,
6) zasady zgłaszania przez pracowników rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów niniejszego rozdziału,
7) zasady kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów niniejszego rozdziału oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.

Projektowany przepis zawiera otwarty katalog elementów, jakie powinny zostać objęte wewnętrzną procedurą wskazując najistotniejsze z nich. Szczegółowe rozwiązania powinny być dostosowane do charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności. Co istotne, wewnętrzna procedura instytucji obowiązanej przed jej wprowadzeniem do stosowania, musi uzyskać akceptację kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym członków zarządu lub dyrektorów posiadających wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzestrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi (art. 86l § 3 Ordynacji podatkowej). Projektowane rozwiązanie powinno podnosić świadomość promotorów o konsekwencjach decyzji i działań podejmowanych w zakresie schematów podatkowych oraz odpowiedzialności zarówno wobec organizacji, w której promotor prowadzi działalność zawodową, ale też odpowiedzialność karną za niedopełnienie obowiązków dotyczących raportowania schematów podatkowych. Przepis ten jest wzorowany na rozwiązaniu, które zostało wprowadzone w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu[36].

[36] Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2018 r., poz. 723).

Obowiązek stosowania wewnętrznej procedury będzie również istniał w kolejnych trzech latach podatkowych po roku obrotowym, w którym obowiązek ten przestał obowiązywać z uwagi na nieprzekroczenie kwoty 8 mln zł.

Kara administracyjna (kara pieniężna).

Zakłada się, że promotorzy będący osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, zatrudniającymi promotorów lub faktycznie wypłacający im wynagrodzenie (o których mowa w art. 86l § 1), obowiązani do wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywania się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych w przypadku niedopełnienia tych obowiązków, podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada Szef KAS, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 2 mln zł (art. 86m § 1 Ordynacji podatkowej).

Jednocześnie przepisy ustawy przewidują podwyższenie maksymalnego limitu kary pieniężnej do 10 mln zł w stosunku do promotorów wskazanych w art. 86l § 1 w sytuacji, w której podmioty te nie zrealizują obowiązków, o których mowa w art. 86l (tj. posiadania i stosowania wewnętrznej procedury) oraz gdy promotor będący osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie od tego podmiotu popełni stwierdzony prawomocnym wyrokiem sądu, czyn wymieniony w art. 80f Kodeksu karnego skarbowego.

Podstawowym celem kary administracyjnej jest zapewnienie poszanowania prawa oraz wywołanie negatywnych konsekwencji w związku z naruszeniem nakazu lub zakazu. Kara administracyjna to także jedna z form stosowanego przez administrację publiczną tzw. przymusu państwowego. Proponowana wysokość kary administracyjnej wymierzanej za niedopełnienie obowiązków informacyjnych związanych ze schematami podatkowymi powinna być wystarczająco dolegliwa, aby zapobiegać przypadkom niedopełnienia tych obowiązków. Pozwoli to spełnić cele kary w zakresie społecznego oraz indywidualnego oddziaływania.

Projekt zakłada, że organem nakładającym karę pieniężną będzie Szef KAS. Kara będzie nakładana w drodze decyzji. Natomiast postępowanie w sprawie jej nałożenia będzie się toczyło na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego[37]. Warto wskazać, że przepisy Kpa przewidują chociażby przesłanki odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej, co więcej wymierzając administracyjną karę pieniężną, bierze się pod uwagę

[37] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 23, 868, 996, 1579 i 2138).

wagę i okoliczności naruszenia prawa, w szczególności potrzebę ochrony życia lub zdrowia, ochrony mienia w znacznych rozmiarach lub ochrony ważnego interesu publicznego lub wyjątkowo ważnego interesu strony oraz czas trwania tego naruszenia. Bez wątpienia, odpowiednie stosowanie przepisów Kpa gwarantuje prawidłową ochronę adresatów nowych rozwiązań systemu MDR.

Informatyzacja przesyłania informacji o schematach podatkowych.

Zakłada się całkowitą informatyzację przesyłania wszystkich informacji, o których mowa w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej przekazywanych do Szefa KAS. Przepis art. 86n, określa, iż informacje, o których mowa w art. 86b § 1 i 6, art. 86c § 1 i 2, art. 86d § 2, 3 i 4, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1 będą przesyłane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej. Struktura logiczna postaci elektronicznej tych informacji będzie dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia sposób przesyłania informacji za pomocą środków komunikacji elektronicznej, mając na uwadze usprawnienie wypełniania, przekazywania i przetwarzania tych informacji, oraz uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych w nich zawartych, ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Zmiana w przepisach o Radzie do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Wprowadzenie obowiązkowego raportowania schematów (MDR) wymagało dokonania zmian nie tylko w przepisach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych, ale także odpowiednich, dostosowawczych zmian w przepisach Rozdziału 3 *Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania* Dział IIIa *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*. W projekcie ustawy przedstawiono propozycje zmian w zakresie uprawnień Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania do wyrażania opinii także w zakresie spraw dotyczących schematów podatkowych.

Z uwagi na przewidziane w art. 86k uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania wyjaśnień, dotyczących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych oraz prawo zasięgnięcia opinii do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, niezbędne było rozszerzenie kompetencji Rady do wydawania opinii w takich sprawach. Tę

kompetencję normuje nowy § 3 art. 119m Ordynacji podatkowej. Proponowana zmiana ma więc charakter dostosowawczy, tak aby zachować wewnętrzną spójność pomiędzy przepisami o raportowaniu schematów podatkowych, a obowiązującymi już przepisami o unikaniu opodatkowania.

Nowe zadanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej

Dla prawidłowego funkcjonowania systemu MDR, niezbędne jest prawidłowe określenie zadań KAS oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Dlatego należy wprowadzić odpowiednie zmiany do przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Nowe zadania KAS zostały określone w projektowanym pkt 16c i 16d art. 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Do tych zadań będzie należało rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 80f Kodeksu karnego skarbowego (pkt 16c) oraz wykonywanie zadań określonych w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej dotyczących informacji o schematach podatkowych (16d). Natomiast odpowiedzialnym za realizację nowych zadań KAS będzie Szef KAS (zmieniony art. 14 ust. 1 pkt 6).

Powyższa zmiana wymusza jednocześnie doprecyzowanie szczegółowych rozwiązań określonych w ustawie o KAS. Niniejsze zmiany zawarte są w następujących przepisach określających szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej:

1) doprecyzowano wprowadzenie do wyliczenia w art. 113 ust. 1, art. 114 w ust. 1, art. 115 w ust. 1, art. 133 w ust. 1, oraz
2) treść przepisu ust. 1 w art. 117, art. 127a oraz art. 137.

Zgodnie z tymi zmianami uprawnienia do uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania, wykorzystywania informacji do stwierdzenia prawidłowego wykonywania obowiązków określonych w systemie MDR będą mieli funkcjonariusze wykonujący czynności operacyjno-rozpoznawcze (art. 113). Kolejne przepisy ustawy o KAS mówią o uprawnieniach funkcjonariuszy w związku z tymi informacjami.

Analizowane nowe zadanie Szefa KAS wymusza również wprowadzenie zmian w treści art. 133 § 1 pkt 3 Kodeksu karnego skarbowego. Dotychczasowy art. 133 § 1 pkt 3 Kodeksu karnego skarbowego powinien otrzymać brzmienie „3) Szef Krajowej Administracji Skarbowej – w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie swojego działania, jeżeli nie przekaże ich organom wskazanym w pkt 1 lub 2”.

Prowadzenie postępowań przygotowawczych przez Szefa KAS powinno mieć bowiem charakter fakultatywny, a nie obligatoryjny. Za powyższym przemawia fakt, iż prowadzenie postępowań przygotowawczych na szczeblu centralnym może rodzić trudności. Prowadzenie takich postępowań zmuszałoby do korzystania z pomocy prawnych na dużą skalę. Nie byłoby bowiem możliwe "stacjonarne" przeprowadzenie postępowania przygotowawczego w razie ujawnienia przestępstwa skarbowego bądź wykroczenia skarbowego w przypadku np. przekazania Szefowi KAS informacji drogą elektroniczną, tak jak ma to miejsce przy projektowanym obowiązku przekazywania schematów podatkowych. Przedmiotowe schematy będą przesyłane elektronicznie z terenu całej Polski. Tym samym, celem przeprowadzenia postępowania przygotowawczego Szef KAS będzie musiał każdorazowo korzystać z pomocy prawnej właściwych miejscowo organów. Taki sposób prowadzenia postępowania nie sprzyja przestrzeganiu zasady szybkości prowadzenia postępowania i jego ekonomiki. Zasadnym zatem jest umożliwienie Szefowi KAS scedowania prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie jego działania na organy podległe.

Ocena przewidywanego wpływu obowiązku raportowania o schematach podatkowych na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców

Mikroprzedsiębiorca oraz mały i średni przedsiębiorca może podlegać zasadom obowiązkowego raportowania schematów podatkowych w przypadku spełnienia przesłanek podmiotowych, o jakich mowa w projekcie ustawy. Nowy obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych do organów podatkowych będzie dotyczył jedynie podmiotów korzystających ze schematów lub będących promotorami bądź wspomagającymi.

W odniesieniu do przedsiębiorcy należącego do kręgu podmiotów obowiązanych do raportowania o schematach obowiązek ten będzie się wiązał z koniecznością złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej odpowiedniego formularza. Podatnicy będą też obowiązani podawać indywidualny numer nadany schematowi (NSP) w deklaracjach podatkowych dotyczących okresów rozliczeniowych, w których stosowali schemat podatkowy.

Natomiast w przypadku zaniechania lub nienależytego wykonania obowiązku raportowania zarówno w przypadku promotora jak też podmiotu korzystającego ze schematu zastosowanie znajdą sankcje karne lub kara pieniężna (wyłącznie w przypadku promotorów spełniających przesłanki z art. 86l).

Zaznaczyć przy tym należy, że z uwagi na zaproponowany próg de minimis w definicji kwalifikowanego korzystającego, jedynie wyjątkowo przepisy ustawy w zakresie wykraczającym poza wymogi Dyrektywy mogą znaleźć zastosowanie w stosunku do mikroprzedsiębiorców będących korzystającymi. Mikroprzedsiębiorca spełniający definicję promotora lub korzystającego objęty będzie przepisami ustawy i obowiązany może być do przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym. Mikroprzedsiębiorca wykonujący działalność w ramach której nie korzysta ze schematów podatkowych nie powinien odczuć skutków wprowadzenia nowych zasad MDR.

Mając na uwadze, że celem obowiązkowego raportowania MDR jest także zniechęcenie podatników do korzystania ze schematów podatkowych należy się spodziewać, że wielu podatników zrezygnuje z udziału w systemach agresywnego planowania, a tym samym nie będzie stosowało nieuczciwych sposobów uzyskania przewagi ekonomicznej nad podmiotami uczciwie wypełniającymi obowiązki podatkowe. Będzie więc możliwe prowadzenie działalności gospodarczej z poszanowaniem zasad równości i konkurencji. Wprowadzenie MDR przyczyni się do poprawy konkurencyjności przedsiębiorstw, które nie korzystają ze schematów podatkowych oraz metod agresywnego planowania podatkowego.

Przepis końcowy – termin wejścia w życie

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. Taki termin wejścia w życie ustawy związany jest z celem jej wprowadzenia. W szczególności wynika z pilnej potrzeby wdrożenia mechanizmów przeciwdziałających wykorzystywaniu schematów podatkowych i agresywnego planowania podatkowego przez podatników w celu uniknięcia lub obniżenia podstawy opodatkowania.

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) projekt ustawy dotyczący MDR został zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

Projektowana ustawa w zakresie MDR jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

Projektowana ustawa dotycząca MDR nie wymaga przedłożenia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu w celu uzyskania opinii, dokonania konsultacji lub uzgodnienia, o których mowa w § 39 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006 i 1204 oraz z 2018 r. poz. 114 i 278).

Projekt odnośnie MDR nie zawiera przepisów technicznych, a zatem nie podlega notyfikacji zgodnie z trybem przewidzianym w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

IV. Zmiany w zakresie podatku u źródła (WHT)

Potrzeba i cel zmian

W Polsce, podobnie jak w większości państw, zakres obowiązku podatkowego w podatkach dochodowych oparty jest na dwóch, następujących zasadach:

- **zasadzie rezydencji**, zgodnie z którą na rezydentach podatkowych, tj. osobach mających na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej miejsce zamieszkania (osoby fizyczne), siedzibę lub zarząd (podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych) ciąży nieograniczony obowiązek podatkowy. Oznacza to, że rezydenci podlegają w Polsce obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia ich źródeł oraz,
- **zasadzie źródła**, zgodnie z którą na tzw. nierezydentach, tj. podatnikach niemających na terenie Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania (osoby fizyczne), siedziby lub zarządu, ciąży ograniczony obowiązek podatkowy. Nierezydenci podlegają w Polsce obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiąganych na terytorium naszego państwa.

W przypadku niektórych rodzajów dochodów, w zależności od statusu podatkowego podatnika (rezydent/nierezydent), polskie przepisy prawa podatkowego przewidują odmienne zasady poboru podatku. W przypadku nierezydentów – z uwagi na występujący, co do zasady, brak bezpośredniego i stałego powiązania z terytorium Polski – zasadą jest pobór podatku u źródła. W efekcie płatnik (najczęściej jest to podmiot wypłacający należności na rzecz nierezydenta) obowiązany jest na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Instytucja płatnika występuje także w przypadku niektórych płatności realizowanych na rzecz rezydentów (np. pobór podatku u źródła od wypłacanych dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych).

Prawidłowy oraz sprawny pobór podatku u źródła pełni bardzo istotne funkcje dla sprawnego działania państwa. W praktyce szczególne znaczenie ma ustalenie prawidłowej stawki podatku u źródła. Przewidziane w przepisach obu ustaw o podatkach dochodowych stawki podatkowe

mogą być obniżane lub należność korzystać może ze zwolnienia z podatku u źródła z uwagi na preferencje wynikające z przepisów implementujących dyrektywy Unii Europejskiej lub na podstawie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Obecnie skorzystanie z preferencyjnego opodatkowania wypłacanych należności następuje często już w momencie wypłaty należności przez płatnika. Rozwiązanie takie określane jest w języku angielskim jako mechanizm *relief at source*. Jedną z konsekwencji tego mechanizmu jest fakt, że ewentualna kontrola prawidłowości dokonanych przez płatnika rozliczeń następuje *post factum* i z uwagi na – przewidziane w przepisach prawa podatkowego – zasady odpowiedzialności płatnika, prowadzić może do poniesienia przez niego finansowego ciężaru rozliczenia podatku.

Analiza dotychczasowej praktyki, w tym wyniki przeprowadzonych kontroli, wskazują na potrzebę dokonania korekty podejścia w tym obszarze. Polegać ona będzie na wprowadzeniu w pewnym zakresie, w miejsce ulgi stosowanej już w momencie wypłaty przez płatnika, obowiązku poboru podatku przez płatnika, połączonego z procedurą dokonania zwrotu podatku (ang. *tax refund*). Zwrot następować będzie po przeprowadzeniu odpowiedniej weryfikacji prawa do preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła należności.

Jedną z przyczyn tych zmian jest rosnąca globalizacja oraz mobilność tzw. dochodów pasywnych (dywidendy, odsetki oraz należności licencyjne) powiązana z mogącymi wystąpić w praktyce trudnościami w ustaleniu prawidłowej stawki podatkowej, np. z uwagi na kryterium rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*).

Potrzeba wprowadzenia zmian w przepisach podatkowych związanych z przepływami finansowymi w zakresie dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem u źródła wynika także z dotychczasowej praktyki Krajowej Administracji Skarbowej. Przykładowo wskazać należy, że w 2017 roku zostały wszczęte kontrole celno-skarbowe, których przedmiotem była weryfikacja prawidłowości stosowania zwolnienia od podatku u źródła dochodów pasywnych – odsetek wypłacanych poza granice Rzeczypospolitej Polskiej. Głównym obszarem tych kontroli była weryfikacja, czy podmiot zagraniczny podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest rzeczywistym właścicielem otrzymanych odsetek (*beneficial owner*).

Dotychczas zakończyło się sześć kontroli celno-skarbowych przedmiotowego zagadnienia, które zakończyły się stwierdzeniem, że podmiot zagraniczny nie był rzeczywistym właścicielem otrzymywanych przez siebie odsetek od podmiotu z siedzibą na terytorium Polski.

W sprawach tych stwierdzono, że płatnicy wypłacający te należności powinni pobrać podatek „u źródła” w kwocie 104,2 mln zł. Ustalenia te nie mają charakteru ostatecznego. W trzech przypadkach toczy się postępowanie podatkowe w pierwszej instancji, a w jednym przypadku postępowanie odwoławcze. Skala nieprawidłowości w tych kilku sprawach stanowi argument na rzecz projektowanych rozwiązań.

Jako istotne ograniczenia związane z egzekwowaniem należności podatkowych wskazuje się w szczególności istnienie struktur międzynarodowych, w których znacznie utrudnione jest ustalenie ostatecznego właściciela należności, w stosunku do której zastosowano (przy wypłacie) preferencyjne zasady opodatkowania podatkiem u źródła pobieranym w Polsce. Innym obszarem potencjalnych nieprawidłowości są nadużycia związane z obowiązywaniem w Polsce dyrektyw unijnych przewidujących zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych dochodów pasywnych.

Bardzo istotnym celem projektowanych zmian jest również usprawnienie procesu poboru oraz zwrotu przez organy podatkowego tego podatku, poprzez informatyzację procesu. Zgodnie bowiem z projektowanymi przepisami, dla wniosku o zwrot podatku przewidziana została forma elektroniczna (w formie elektronicznej przesyłana będzie również dołączana do wniosku niezbędna dokumentacja wskazująca na zasadność zwrotu podatku). W dobie informatyzacji w zakresie przekazywania informacji, tego rodzaju wymóg należy ocenić jako naturalny. Równolegle jednak dostrzec należy korzyść płynącą z szybszej wymiany danych pomiędzy organem podatkowym a wnioskodawcą. Jednocześnie po stronie administracji skarbowej funkcjonować będą rozwiązania informatyczne, pozwalające na analizę danych wykorzystywanych na potrzeby zwrotu podatku oraz wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia.

Projektowane przepisy wprowadzają następujące zmiany:

- najważniejsza część projektu dotyczy zmian w zakresie sposobu poboru podatku u źródła z tytułu wypłacanych należności na rzecz nierezydenta oraz – w przypadku dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych – na rzecz rezydenta. Elementem tych zmian jest wprowadzenie szczególnej względem przepisów Ordynacji podatkowej procedury zwrotu pobranych kwot. Zwrot następować będzie po dokonaniu stosownej weryfikacji wniosku.

Podkreślić jednak należy, że zmiany te dotyczyć będą sytuacji, w której podatnik od tego samego płatnika w jednym roku podatkowym osiągnie przysporzenie w kwocie

przewyższającej dwa miliony złotych, a zatem projektowane zmiany dotkną jedynie największych płatników. Jednocześnie rozwiązanie zakłada możliwość stosowania dotychczasowych zasad rozliczania podatku u źródła (tj. możliwość stosowania przez płatnika preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła) w sytuacji przedłożenia przez płatnika organowi podatkowemu odpowiednich oświadczeń dotyczących spełnienia wymogów formalnych (np. uzyskanie wymaganych dokumentów od podatnika) oraz dochowania staranności w weryfikacji merytorycznych przesłanek dla danej preferencji podatkowej (obniżona stawka lub zwolnienie).

Płatnicy, którzy nie zdecydują się złożyć wymaganych oświadczeń, będą podlegali zmienionym zasadom rozliczania podatku z tytułu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zarówno w odniesieniu do podatników niemających w Polsce miejsca zamieszkania (siedziby), tzw. nierezydentów, jak również – w przypadku niektórych dochodów i wypłat (np. dywidendy) – w stosunku do podmiotów krajowych. Zmiany obejmują również przepisy regulujące obowiązki płatnika. Do wysokości kwoty 2 mln zł obowiązywać będą dotychczasowe zasady płatności (poboru) podatku u źródła. Z chwilą przekroczenia tej kwoty, płatnik, który nie złożył powyższych oświadczeń, zobowiązany będzie do poboru, obliczenia i wpłacenia podatku stosując stawki określone w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych lub ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tym przypadku płatnik nie stosuje zwolnień wskazanych w tych ustawach oraz przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, z którymi Polska ma podpisaną umowę. W przypadku pobrania podatku przez płatnika, podatnik, jego pełnomocnik, oraz płatnik może wystąpić z wnioskiem o zwrot podatku do organu podatkowego.

Wprowadzenie zmian poboru podatku u źródła w stosunku do wspomnianych istotnych kwotowo wypłat powiązane jest ponadto z propozycją obowiązywania tzw. opinii o stosowaniu zwolnienia, pozwalającej – w stosunku do pewnej kategorii wypłat – na dokonywanie rozliczeń na dotychczasowych zasadach, tj. stosowanie przez płatnika preferencji podatkowych już w momencie dokonywania wypłat należności. Zagadnienia te zostaną szczegółowo przedstawione w dalszej części uzasadnienia.

- doprecyzowanie definicji rzeczywistego właściciela,
- dodatkowo, w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawa przewiduje zmianę klauzuli szczególnej przeciwko nadużywaniu zwolnień

podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne – tj. zmianę w treści art. 22c.

Jak wskazywano, podstawowym celem projektowanych zmian jest wprowadzenie rozwiązań mających na celu weryfikację warunków skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania istotnych kwotowo wypłacanych należności, które zgodnie z przepisami obu ustaw o podatkach dochodowych podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła.

Proponowane modyfikacje oznaczają zmianę zasad poboru podatku u źródła w stosunku do wypłat na rzecz tego samego podatnika przez tego samego płatnika w jednym roku podatkowym w kwocie przewyższającej dwa miliony złotych. Generalnie w tego typu sytuacjach nastąpi odejście od mechanizmu *relief at source* i wprowadzony zostanie obowiązek poboru podatku u źródła przez płatnika. Nowy mechanizm (pobór podatku i jego zwrot, po weryfikacji uprawnień do preferencyjnego opodatkowanie) nie wystąpi w tych przypadkach, w których płatnik skorzysta z jednego z dostępnych uproszczeń. Jednocześnie podkreślić należy, że uwzględniając uregulowaną w przepisach obu ustaw o podatkach dochodowych zasadę ograniczonego obowiązku podatkowego, punktem wyjścia przy opodatkowywaniu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów jest ustalenie osoby podatnika, a więc ustalenie wobec kogo powstał obowiązek podatkowy. W sytuacji, gdy bezpośredni odbiorca wypłacanej przez płatnika należności pełni funkcję pośrednika, właściwe zastosowanie przepisów regulujących opodatkowanie u źródła wymaga ustalenia podatnika (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2594/15).

Cel zmian ma znaczenie zwłaszcza w odniesieniu do wypłacanych na rzecz nierezydentów odsetek, dywidend, należności licencyjnych lub innych należności podlegających w Polsce opodatkowaniu podatkiem u źródła. Mechanizm poboru podatku i jego zwrotu umożliwiać będzie – w stosunku do istotnych kwotowo wypłat – ściślejszą weryfikację warunków dla skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnień wynikających z przepisów implementujących rozwiązania dyrektyw unijnych. W tym zakresie, zmiana mechanizmu poboru podatku umożliwiać będzie zapobieganie nieprawidłowościom w rozliczaniu podatku u źródła, np. w sytuacji wypłaty odsetek dla podatnika, który nie spełnia kryterium rzeczywistego właściciela (*beneficial owner*).

Celem w zakresie zmiany pojęcia rzeczywistego właściciela oraz klauzuli o unikaniu opodatkowania w ustawie o CIT jest dookreślenie tego pojęcia. Instytucja rzeczywistego

właściciela (*beneficial owner*) ma na celu zwalczanie zjawiska określanego jako kupczenie umowami (*treaty shopping*), które polega na tworzeniu nieuzasadnionych ekonomicznie struktur w celu skorzystania przez podmiot niebędący rezydentem podatkowym państw-stron konwencji podatkowej z przywilejów tej umowy. Preferencje wynikające z danej umowy nie byłyby dostępne bezpośrednio dla tego podmiotu. Podmiot ten uzyskuje on do nich dostęp przez podstawienie podmiotu pośredniczącego, spełniającego formalne warunki do uznania go za rezydenta podatkowego kraju, z którego konwencji podatkowych chce skorzystać. Działania *treaty shopping* możliwe są z uwagi na fakt, że status rezydenta podatkowego może być uzyskany przez osoby prawne po spełnieniu pewnych formalnych wymagań. Najczęściej jest to posiadanie formalnej siedziby na terytorium danego państwa.

W celu przeciwdziałania sytuacji, w których formalni odbiorcy należności mających swoje źródło na terytorium Polski, korzystać będą z preferencyjnego opodatkowania, projekt przewiduje uszczegółowienie przesłanek uznania za rzeczywistego właściciela. Przesłanki te odwołują się do okoliczności faktycznych dotyczących cech odbiorcy należności i możliwości dysponowania przez ten podmiot z uzyskanych przychodów.

Proponowane zmiany w dużej mierze wynikają również ze specyfiki polskiej gospodarki, tzn. dużego zaangażowania zagranicznego kapitału w polską gospodarkę, co bezpośrednio przekłada się na znaczną liczbę płatności (dywidendy, odsetki, należności licencyjne) z terytorium Polski do podmiotów zagranicznych. Tytułem przykładu można wskazać, iż „Dochody inwestorów bezpośrednich z tytułu dokonanych w Polsce inwestycji bezpośrednich w 2016 r. osiągnęły wartość 79,0 mld PLN. Dywidendy wyniosły 36,1 mld PLN, reinwestowane zyski były na poziomie 34,2 mld PLN, a dochody z tytułu odsetek osiągnęły wartość 8,7 mld PLN”[38].

Sam fakt wypłaty przedmiotowych należności na rzecz zagranicznych inwestorów, którzy oczekują zwrotu z zainwestowanego w Polsce kapitału, nie budzi wątpliwości. Istotne jest jednak prawidłowe opodatkowanie tych należności. W ocenie projektodawcy obecne regulacje, polegające na uprawnieniu płatnika do zastosowania zwolnień i preferencji bez względu na wypłacane kwoty, znacząco utrudniają kontrolę prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych związanych z wypłatą największych płatności. Dodatkowo, według danych przekazywanych przez płatników za lata 2005-2015 w składanych przez te podmioty informacjach o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez podatników podatku

[38] Zagraniczne inwestycje bezpośrednie w Polsce w 2016 roku, NBP, (źródło: http://www.nbp.pl/publikacje/zib/zib_2016_n.pdf)

dochodowego od osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Polski (IFT-2R), kwota dochodów z dywidend, odsetek, należności licencyjnych oraz usług doradczych, a więc dochodów wchodzących w zakres podatku i źródła, uzyskanych przez samych tylko podatników zagranicznym posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium Unii Europejskiej, wyniosła w przybliżeniu ponad pół biliona złotych. Kwota dochodów uzyskanych w Polsce przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych będących podmiotami zagranicznymi z tytułów, dla których ustawa o CIT przewiduje rozliczenie podatku na zasadzie pobrania go u źródła, wyniosła w latach 2014-2016 średnio lekko ponad dziewięćdziesiąt miliardów złotych rocznie (dane na podstawie informacji IFT-2R). Skala tych wypłat uzasadnia zwrócenie szczególnej uwagi na prawidłowość rozliczania należnego w Polsce podatku u źródła.

Informatyzacja procesów dotyczących podatku u źródła realizuje natomiast wytyczne Grupy ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej, *Code of Conduct Group*; tekst wytycznych dalej przywoływany jako *Code of Conduct*). W wytycznych tych zaleca się możliwie największą informatyzację zwrotu tego podatku oraz stworzenie możliwie najbardziej efektywnego, a jednocześnie możliwie najmniej inwazyjnego i skomplikowanego, systemu rozliczania podatku u źródła. W tym zakresie należy wskazać na poniższe, urzeczywistniające wytyczne zawarte w *Code of Conduct*, rozwiązania projektowanej nowelizacji:

- forma komunikacji – tak jak to zostało już odnotowane, planowana zmiana zakłada składanie przez wnioskodawcę dokumentów dotyczących podatku u źródła (np. wniosku o zwrot oraz niezbędnej dokumentacji) za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wzoru wniosku o zwrot wraz z objaśnieniami co do sposobu jego wypełnienia i złożenia (publikowanie online wzorów wniosków niezbędnych dla zwrotu podatku wskazane zostało w *Code of Conduct* – pkt 4.3, jako pozytywny element systemu umożliwiającego podatnikom uzyskanie zwrotu podatku u źródła);
- upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, na podstawie którego właściwość miejscowa organów podatkowych w sprawach zwrotu podatku oraz w sprawach wydania opinii o stosowaniu zwolnienia może zostać ustalona w sposób odmienny, niż wynika to z ogólnych zasad.

Skorzystanie z tego uprawnienia i związana z tym kumulacja wiedzy i doświadczenia w jednej jednostce organizacyjnej, może okazać się pomocne przy identyfikowaniu niezasadnych wniosków o zwrot podatku. Dodatkowo pozwoliłoby to spełnić postulat funkcjonowania jednego punktu kontaktowego, w którym wszyscy podatnicy zagraniczni mogliby prowadzić sprawy związane ze zwrotem podatku u źródła lub wydawaniem opinii o stosowaniu zwolnienia – postulat w tym zakresie został zawarty w pkt 9 *Code of Conduct*);

– dokonanie zwrotu podatku (*tax refund*) w miejsce ulgi (zwolnienia z podatku bądź obniżonej stawki podatku) stosowanej już w momencie wypłaty (*relief at source*). Wprowadzenie mechanizmu zwrotu podatku (po przekroczeniu wskazanego w nowelizacji limitu kwotowego) stanowi rozwiązanie dające administracji skarbowej możliwość kontroli zasad rozliczenia podatku od dochodów opodatkowywanych u źródła jeszcze przed zastosowaniem określonej preferencji podatkowej (zwolnienia z podatku bądź obniżonej stawki podatku). Obecnie prowadzona weryfikacja następcza (dokonywana dopiero po analizie danych wynikających ze złożonych przez płatników deklaracji związanych z podatkiem u źródła, a więc już po zastosowaniu przez danego płatnika zwolnienia z podatku bądź obniżonej stawki podatku) będzie zastępowana weryfikacją uprzednią, która dopiero skutkować może przyznaniem bądź nieprzyznaniem preferencji podatkowej (zwolnienia bądź obniżonej stawki podatku), a więc z zabezpieczeniem interesów Skarbu Państwa.

Taka praktyka stoi zaś w zgodzie z *Code of Conduct*, w którym wskazano, iż metoda *relief at source* nie musi w każdym przypadku oznaczać najlepszej praktyki stosowanej dla rozliczenia podatku u źródła, natomiast bardziej odpowiednie w niektórych przypadkach może być obowiązywanie sprawnej procedury zwrotu tego podatku[39]. Jako uzasadnienie dla funkcjonowania systemu zwrotu podatku w miejsce metody przyznania preferencji podatkowej w momencie wypłaty (*relief at source*) należy wskazać w szczególności ryzyko związane z nadużyciami podatkowymi oraz nieuprawnionym wykorzystywaniem istniejących mechanizmów przewidzianych dla likwidowania barier w prowadzeniu działalności gospodarczej oraz dla unikania podwójnego opodatkowania. Jednocześnie, *Code of Conduct* wskazuje (pkt 6.1), iż termin zwrotu podatku nie powinien przekraczać w typowych

[39] *Relief at source is not necessarily always the best practice and, in some cases, a relief at source simply is not possible. In some cases improving withholding tax procedures by making WHT relief by refund quicker and more efficient can be more appropriate (Code of Conduct, pkt 10.1).*

okolicznościach 6 miesięcy, co odpowiada projektowanym przepisom ustawy o PIT oraz ustawy o CIT.

Rozwiązania stosowane w innych krajach

Wśród krajów, które mają podpisane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, modelowo można wyróżnić trzy podstawowe metody poboru podatku u źródła od dochodów/przychodów uzyskiwanych przez nierezydentów:

- metoda zwolnienia u źródła (*relief at source*) polega na zastosowaniu zwolnienia albo obniżonej stawki podatkowej w chwili dokonywania wypłaty przez płatnika. Warunkiem jej zastosowania jest przedłożenie przez podatnika płatnikowi określonych dokumentów (np. certyfikatu rezydencji). Rozwiązanie to stosują m.in. Austria, Finlandia, USA.
- metoda przyspieszonego zwrotu (ang. *quick refund*) jako usprawnienie zwrotu podatku przez płatnika; polega na pobraniu podatku przez płatnika wg standardowej stawki i dokonaniu zwrotu podatku przez płatnika przed przekazaniem pobranego podatku organom podatkowym.
- metoda na podstawie wniosku o zwrot (tzw. *standard refund*) polega co do zasady na zwrocie podatku na podstawie wniosku podatnika składanego organom podatkowych i zwrocie podatku przez organy podatkowe.

W praktyce stosowane są rozwiązania o charakterze mieszanym, w zależności od kategorii dochodu (dywidendy, zysk z działalności gospodarczej).

Na tle stosowanych przez państwa rozwiązań, szczególnie wyróżniają się regulacje Niemiec, które stosują system mieszany, w zależności od ewentualnego podlegania należności pod uregulowania objęte zastosowaniem dyrektyw unijnych. Niemieckie przepisy prawa podatkowego przewidują dwie procedury rozliczania podatku u źródła, tj. procedurę zwrotu na wniosek oraz procedurę zwolnienia. Procedura zwolnienia dotyczy sytuacji, gdy zastosowanie znajdują przepisy Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 30 listopada 2011 r. (2011/96/UE) w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich. W przypadku obu procedur, niemieckie organy podatkowe mają możliwość sprawdzenia podstaw prawnych i faktycznych żądania zwrotu, przede wszystkim sprawdzenia, czy wypłata należności dotyczy rzeczywistego właściciela.

W przypadku Austrii, organy podatkowe na ogół zezwalają na stosowanie stawki obniżonej u źródła, jeżeli spółka niebędąca rezydentem przedstawi odpowiednie dokumenty potwierdzające rezydencję podatkową. Aby skorzystać z preferencyjnych rozwiązań wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dostępne są dwie różne procedury: procedura zwolnienia podatkowego i procedura zwrotu. W Austrii to do płatnika zasadniczo należy decyzja o skorzystaniu z danej procedury na podstawie oceny możliwości udowodnienia prawidłowości ewentualnie zastosowanych preferencji z umów.

W odniesieniu do irlandzkich rozwiązań dotyczących dywidendy (*Dividend Withholding Tax (DWT)*), generalnie istnieje zasada poboru podatku u źródła przez podmiot wypłacający należność. Istnieje jednak uproszczenie, w formie zwolnienia z poboru takiego podatku, ale w stosunku do „kwalifikowanego" nierezydenta wyłącznie na jego wniosek.

Stan obecny oraz proponowane zmiany

Uzyskiwane w Polsce dochody nierezydentów podlegają szczególnym regulacjom, które kształtowane są zarówno przez prawo krajowe (tj. przepisy ustawy o CIT oraz ustawy o PIT), zasady wynikające z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, oraz przepisy implementujące postanowienia następujących dyrektyw unijnych:

1) dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich,

2) dyrektywy 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.

Przepisy obu wskazanych dyrektyw znajdują zastosowanie w przypadku kwalifikowanych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Polska implementowała bowiem przedmiotowe dyrektywy poprzez wprowadzenie zwolnień z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych niektórych dochodów z odsetek, należności licencyjnych oraz dochodów z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 21 ust. 3–9, art. 22 ust. 4-6 oraz art. 22c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Opodatkowanie podatkiem u źródła przychodów z tytułu usług niematerialnych (np. świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku) nie jest uregulowane w ramach Unii Europejskiej. Wysokość obciążeń podatkowych w podatku u źródła w Polsce dla tych należności

współkształtowany jest przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska. W przypadku takich umów, w tym również z państwami członkowskimi UE, dochody uzyskiwane na terytorium RP z tytułu świadczenia takich usług przez podatników nie posiadających w Polsce zagranicznego zakładu, podlegają – co do zasady – zwolnieniu z podatku pobieranego u źródła w Polsce (tj. w państwie źródła).

Artykuł 26 ust. 1 ustawy o CIT (art. 41 ust. 4 ustawy o PIT) określa krąg podmiotów, które zobowiązane są do obliczenia, potrącania i przekazywania na rachunek właściwego urzędu skarbowego podatku dochodowego od osób prawnych (podatku dochodowego od osób fizycznych), z tytułu dokonywania wypłat określonych przepisami tych ustaw. Podmioty te są płatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (podatku dochodowego od osób fizycznych), w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej, płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Płatnik odpowiada całym majątkiem za niepobranie podatku lub pobranie go w wysokości niższej od należnej, a także za niewpłacenie w terminie pobranych podatków. Płatnikom przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków na rzecz budżetu państwa. Płatnik może z tego wynagrodzenia zrezygnować.

Zgodnie z ogólną regułą, płatnicy zobowiązani są pobrać zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat w dniu ich dokonania, a następnie przekazać pobrany podatek na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatek pobrano. Powstanie obowiązków po stronie płatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstaje w dniu dokonania faktycznej wypłaty należności podlegających opodatkowaniu w Polsce podatkiem u źródła (na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych tytułu te i stawki podatkowe zostały wskazane w art. 21 ust. 1 oraz 22 ust. 1 ustawy o CIT).

Krajowe stawki podatku u źródła stosuje się z uwzględnieniem postanowień umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska (przy założeniu, że płatnik dysponuje certyfikatem rezydencji podatkowej podatnika). Zatem prawidłowe zastosowanie tych przepisów wymaga powiązania ich z określonymi postanowieniami umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z krajem siedziby odbiorcy należności, o których mowa w tym przepisie. Postanowienia

umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania niekiedy zawierają własne definicje poszczególnych kategorii regulowanych przychodów oraz prowadzić mogą do zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła części z przychodów, które podlegają opodatkowaniu na podstawie przepisów prawa krajowego.

W przepisach ustaw o podatkach dochodowych zawarte są uregulowania szczególne, zwalniające – przy spełnieniu odpowiednich przesłanek – płatnika z obowiązku poboru podatku u źródła. Przykładami takich uregulowań są następujące przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych:

1) podatnik uzyskujący dochód z tytułu wypłat dokonywanych przez płatnika jest zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o CIT i złoży płatnikowi odpowiednie oświadczenie dotyczące przeznaczenia tych wypłat,

2) podatnik uzyskujący dochód z tytułu wypłat dokonywanych przez płatnika jest zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 ustawy o CIT (przepisy te stanowią implementację do prawa krajowego preferencji wyrażonych w dyrektywach unijnych),

3) podatnik uzyskujący dochód z tytułu wypłat dokonywanych przez płatnika prowadzi na terytorium Polski zagraniczny zakład i wypłaty te są związane z działalnością tego zakładu.

Proponowane ogólne założenia zmian

a) Zmiany w zakresie sposobu poboru podatku u źródła

Ogólne założenia projektu ustawy zakładają zmiany zasad rozliczania podatku z tytułu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zarówno w odniesieniu do podatników niemających w Polsce miejsca zamieszkania (siedziby), tzw. nierezydentów, jak również – w przypadku niektórych dochodów i wypłat (np. dywidendy) – w stosunku do rezydentów podatkowych w Polsce.

Zmiany obejmują również przepisy regulujące obowiązki płatnika. Należy podkreślić, że przewidziane w projekcie ustaw zmiany przepisów dotyczą tych sytuacji, w których łączna wysokość należności wypłacanych dla tego samego podatnika w danym roku podatkowym przekracza kwotę dwóch milionów złotych. Z danych wynikających ze składanych przez płatników informacji o dochodach uzyskanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających w Polsce siedziby lub zarządu na terytorium Polski (informacje IFT- 2R) za lata 2014–2016 wynika, iż przyjęcie progu kwotowego na wskazanym poziomie pozwoliłoby na objęcie nowym systemem co najmniej 75% kwoty wypłacanych dochodów (przychodów) osiągniętych przez tych podatników. Należności, które nie będą

przekraczać wskazanego progu dwóch milionów złotych, nie będą objęte wprowadzanym mechanizmem poboru podatku przez płatnika i zwrotu na wniosek.

Przekroczenie progu dwóch milionów złotych powodować będzie obowiązek obliczenia, poboru i wpłacenia podatku przez płatnika z zastosowaniem stawek określonych w prawie krajowym (w zależności od statusu podatnika będą to uregulowania zawarte w ustawie o CIT lub w ustawie o PIT). W tym przypadku – poza sytuacjami skorzystania z projektowanych uproszczeń – płatnik nie zastosuje zwolnień wskazanych w tych ustawach oraz przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W przypadku pobrania podatku przez płatnika, podatnik będzie mógł wystąpić z wnioskiem o zwrot podatku do organu podatkowego. W projektowanych przepisach wskazano wyraźnie, że z wnioskiem o zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności zwrócić się będzie mógł również płatnik, jeżeli wpłacił on podatek w własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku. Co do zasady, zwrot podatku powinien nastąpić w terminie 6 miesięcy. Jednakże w określonych sytuacjach, organ podatkowy może przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, którego celem jest weryfikacja zasadności zwrotu podatku. Gdy okoliczności sprawy nie budzą wątpliwości, organ podatkowy zwróci podatek bez wydawania decyzji.

Jednocześnie projektowane przepisy wprowadzają sygnalizowane uproszczenia, dzięki którym nawet w sytuacji przekroczenia zaproponowanego progu (tj. dwa miliony złotych) płatnik uprawniony będzie do zastosowania preferencyjnego opodatkowanie podatkiem u źródła w momencie wypłaty należności (*relief at source*).

Pierwsze z uproszczeń, które znajdować będzie zastosowanie w przypadku obu ustaw o podatkach dochodowych polegać będzie na złożeniu przez płatnika organowi podatkowemu oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej, że posiada on (tj. płatnik) dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego uprawniające go do zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania (np. obniżonych stawek określonych w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania). Oświadczenie to obejmować będzie również potwierdzenie braku wiedzy o istnieniu okoliczności wykluczających możliwość niepobrania podatku na podstawie przepisów prawa podatkowego. Proponowane rozwiązanie – tj. możliwość złożenia oświadczenia przez płatnika w celu zastosowania dotychczasowego mechanizmu *relief at source* – ma na celu uproszczenie dokonywania rozliczeń podatku u źródła w przypadku, gdy obie strony relacji gospodarczych (tj. płatnik i podatnik) mają do siebie zaufanie i posiadają wiedzę o spełnieniu przesłanek do zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania (np. z uwagi na długotrwałe i przejrzyste relacje gospodarcze).

Przed złożeniem takiego oświadczenia, płatnik zobowiązany jest do zweryfikowania, czy nie występują okoliczności wykluczające możliwość niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z przepisów szczególnych oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Co do zasady, oświadczenie takie składać będzie kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, najpóźniej w dniu wypłaty należności (np. dywidend lub odsetek). Oświadczenie składane będzie w określonej postaci elektronicznej.

W celu ograniczenia ewentualnych nieprawidłowości i uproszczenie to zostało obwarowane sankcją odpowiedzialności karnej dla osoby składającej oświadczenie w imieniu płatnika. Projektowana ustawa określa konsekwencje w postaci dodatkowego zobowiązania w wysokości 10% wypłacanych należności za przedstawienie oświadczenia niezgodnego z prawdą lub niezweryfikowania okoliczności wykluczających możliwość niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dodatkowe zobowiązanie określone będzie w decyzji o odpowiedzialności płatnika.

Oświadczenie, o którym mowa powyżej, może także osiągnąć skutek na przyszłość, jeżeli płatnik dokonuje dalszych rozliczeń z danym podatnikiem. Ustawa określa wymogi przewidziane dla tego trybu oraz precyzuje w jakim okresie możliwe jest stosowanie metody *relief at source*.

Drugie uproszczenie występuje jedynie na gruncie przepisów ustawy o CIT i znajdzie zastosowanie w przypadku zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 i art. 22 ust. 4 tej ustawy, tj. zwolnień stanowiących implementację przepisów dyrektyw unijnych. Uproszczenie to polegać ma na stosowaniu preferencji na podstawie wydanej przez organ podatkowy opinii o stosowaniu zwolnienia.

W przypadku, przekroczenia progu dwóch milionów złotych oraz nieskorzystania z żadnego z dwóch uproszczeń, tj. niezłożenia przez płatnika oświadczenia oraz braku posiadania opinii o stosowaniu zwolnienia, zastosowanie znajdą nowe regulacje. Potencjalnie po wejściu w życie projektowanych przepisów możliwe będzie skorzystanie z preferencji na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów. Zgodnie bowiem z nowymi regulacjami minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, katalog podatników, płatników lub czynności, w przypadku których możliwe jest niepobranie podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zastosowanie zwolnienia lub

obniżonych stawek wynikających z przepisów szczególnych oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, bez względu na kwotę wypłacanych należności.

b) Zmiana definicji legalnej rzeczywistego właściciela.

Mając na uwadze potrzebę zapewnienia przewidzianych ustawą preferencji podatkowych (zwolnienie podatkowe lub obniżona stawka podatku) wyłącznie podmiotom będącym faktycznymi właścicielami otrzymywanych należności, dążąc tym samym do eliminowania struktur podatkowych, w których korzyść podatkowa przyznana zostałaby podmiotowi, który pełni jedynie rolę pośrednika w płatności, zarówno do ustawy o PIT, jak i do ustawy o CIT, zostaje wprowadzona zmieniona definicja rzeczywistego właściciela (nowa regulacja w ustawie o PIT oraz zmieniona definicja rzeczywistego właściciela w ustawie o CIT).

W ocenie projektodawcy zmieniona (a w zakresie ustawy o PIT – nowowprowadzona) definicja nakazuje uwzględnienie szerszego kontekstu towarzyszącego wypłatom kwot na rzecz podmiotów zagranicznych przy dokonywaniu oceny ich statusu jako odbiorców należności. Kontekst taki mogą tworzyć zarówno okoliczności mające swoje źródło w istniejących dokumentach prawnych, jak też okoliczności o innej naturze (tj. okoliczności faktyczne). Na potrzebę uwzględniania okoliczności stricte prawnych oraz faktycznych przy analizie statusu odbiorcy należności wskazuje także OECD w Komentarzu do Modelu Konwencji.[40]

W konsekwencji, uściślone w definicji rzeczywistego właściciela przesłanki, tj.: i) prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby[41], ii) ponoszenie ryzyka ekonomicznego związanego ze stratą lub utratą wartości danej należności oraz iii) możliwość

[40] Punkt 10.2 Komentarza do art. 11: 10.2: „*In these various examples (agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the direct recipient of the interest is not the "beneficial owner" because that recipient's right to use and enjoy the interest is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person.* ***Such an obligation will normally derive from relevant legal documents but may also be found to exist on the basis of facts and circumstances showing that, in substance, the recipient clearly does not have the right to use and enjoy the interest unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person***." (http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf)

[41] Ustawodawca wskazuje, iż uwzględnienie w definicji rzeczywistego właściciela odwołania do prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej jest rozwiązaniem, które było już wykorzystane w praktyce międzynarodowej – zob. dokument „Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue" (OECD 1998), gdzie w pkt 119 wskazano: „*Another example involves denying companies with no real economic function treaty benefits because these companies are not considered as beneficial owner of certain income formally attributed to them.*". Mając więc na uwadze, iż zwierane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania służą likwidowaniu barier w prowadzonej przez przedsiębiorców działalności, ustawodawca przyjmuje, iż z korzyści płynących z tych umów nie powinny korzystać podmioty wykreowane w sposób sztuczny, jedynie w celu transferu środków do kolejnych podmiotów. Do omawianego zjawiska nawiązuje także Komentarz do Modelu Konwencji (pkt 14 Komentarza do art. 1), gdzie wskazano: „*The "look-through approach" underlying the above provision seems an adequate basis for treaties with countries that have no or very low taxation* ***and where little substantive business activities would normally be carried on****. Even in these cases it might be necessary to alter the provision or to substitute for it another one* ***to safeguard bona fide business activities***.".

samodzielnego decydowania o przeznaczeniu otrzymanej należności; pełnić będą rolę gwarancyjną dla płatnika dokonującego wypłat należności. Wskazują one bowiem płatnikowi według jakich kryteriów dokonywać ma weryfikację statusu podatnika. Przesłanki te wskazują zaś wyraźnie na konieczność uwzględniania czynników o charakterze faktycznym, a nie tylko prawnych/formalnych. Oparcie się na tych przesłankach stanowić będzie również element zwalczania struktur, w których wykorzystywane są podmioty podstawione / pośredniczące (ang. *conduit company*), które zdaniem projektodawcy nie powinny korzystać z preferencji podatkowych w postaci prawa do zwolnienia z podatku, bądź zastosowania obniżonej stawki podatku.

c) Zmiana szczególnej klauzuli przeciwko nadużywaniu zwolnień podatkowych wynikających z przepisów implementujących dyrektywy unijne w ustawie o CIT

Utrzymując tendencję związaną z uszczelnianiem systemów podatkowych, w ustawie o CIT proponuje się doprecyzować zakres klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zawartej w art. 22c. Celem zmiany jest z jednej strony rozszerzenie zakresu przedmiotowego tej szczególnej klauzuli na sytuacje nadużyć w stosowaniu zwolnienia z podatku u źródła, które uregulowano obecnie w art. 21 ust. 3 ustawy o CIT (tj. zwolnienia z opodatkowania dla odsetek oraz należności licencyjnych z uwagi na przepisy Dyrektywy Rady nr 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich). Zaproponowane rozwiązanie wpisuje się w uprawnienia państw członkowskich wynikające z art. 5 ust. 2 tej dyrektywy.

Dodatkowo, mając na uwadze, iż treść znowelizowanego art. 22c:

- w miejsce dotychczasowej przesłanki (zawarcie umowy lub dokonanie innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych) wprowadza szerszy katalog zdarzeń pozwalających ocenić kontekst istniejącej struktury oraz zależności faktycznych lub prawnych, w których funkcjonuje podatnik zamierzający skorzystać ze zwolnienia z podatku, tj. dokonanie transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności;
- nawiązuje do brzmienia ogólnej klauzuli unikania opodatkowania, zawartej w Ordynacji podatkowej (weryfikacja prawa do zwolnienia w kontekście przedmiotu i celu ustawy oraz pojęcie sztuczności), pozwalając tym samym na wypracowywanie wspólnej praktyki stosowania prawa w punktach zbieżnych dla obu klauzul;

• implementuje przesłankę sztuczności (nierzeczywistości) w sposób budzący mniej wątpliwości interpretacyjnych, tj. za rzeczywiste uznawane są takie sposoby działania, które zostałyby racjonalne wybrane w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych – poprzednio brzmienie, choć prowadziło do analogicznej wykładni, literalnie odwoływało się do „zakresowej" sztuczności (nierzeczywistości), nie precyzując skutków podatkowych uznania danej czynności za sztuczną jedynie w pewnym zakresie, zmieniona klauzula szczególna unikania opodatkowania jest bardziej jednoznaczna interpretacyjnie i w pełniejszym stopniu zabezpiecza interesy Skarbu Państwa przed nadużyciami związanymi z nieuprawnionym korzystaniem ze zwolnień przewidzianych w art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT w zgodzie z duchem dyrektyw przewidujących te preferencje podatkowe.

V. Szczegółowe zmiany w zakresie przepisów dotyczących cen transferowych

1. Zmiany do ustawy o CIT oraz ustawy o PIT

Art. 2 pkt 1 (zmiana dotycząca art. 1a ustawy o CIT)

Zmiana polega na dostosowaniu do numeracji nowo wprowadzonych regulacji przepisu dotyczącego wymogu zawierania przez podmioty wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej transakcji z podmiotami powiązanymi spoza tej grupy na warunkach rynkowych.

Art. 2 pkt 4 (zmiana dotycząca art. 7 ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 3 (zmiana dotycząca art. 9 ustawy o PIT)

Zmiana polega na dostosowaniu przepisu do numeracji nowo wprowadzonych regulacji.

Art. 2 pkt 7 i 8 (uchylenie art. 9a i art. 11 ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 19 (uchylenie art. 25 i art. 25a ustawy o PIT)

Zmiana polega na uchyleniu dotychczasowych regulacji w zakresie dokumentacji podatkowej transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz transakcji z rajami podatkowymi (art. 9a ustawy o CIT i art. 25a ustawy o PIT) oraz dotychczasowych regulacji w zakresie powiązań oraz szacowania dochodu (art. 11 ustawy o CIT i art. 25 ustawy o PIT). Regulacje te zostaną zastąpione wprowadzanymi przepisami.

Art. 2 pkt 9 (wprowadzenie do ustawy o CIT Rozdziału 1a, zawierającego artykuły od 11a do 11t) oraz odpowiednio art. 1 pkt 16(wprowadzenie do ustawy o PIT Rozdziału 4b, zawierającego artykuły od 23m do 23zf)

Zmiana obejmuje wprowadzenie nowych regulacji w zakresie cen transferowych w miejsce dotychczasowych regulacji – art. 9a i art. 11 ustawy o CIT oraz art. 25 i 25a ustawy o PIT.

Ujęcie nowych regulacji w odrębnych rozdziałach obu ustaw uzasadnione jest specyfiką regulowanej tematyki, powodującej zasadność jej wyodrębnienia. Jednocześnie, ujęcie regulacji w odrębnych rozdziałach – podzielonych na oddziały dla lepszej czytelności regulacji – istotnie zwiększy przejrzystość wprowadzanych przepisów. Obecnie obowiązujące przepisy art. 9a i art. 11 ustawy o CIT oraz art. 25 i art. 25a ustawy o PIT, poprzez kilkukrotne ich nowelizacje stały się zbyt rozbudowane i przez to mało czytelne.

Podkreślić należy, że dotychczasowe regulacje nie precyzowały w dostateczny sposób adresata przepisów – nie było w szczególności jasne, czy regulacje w zakresie cen transferowych mogą być stosowane bezpośrednio przez podatników. Konstrukcja wprowadzanych regulacji Rozdziału 1a ustawy o CIT i Rozdziału 4b ustawy o PIT w sposób bezpośredni wskazuje, że adresatami tych przepisów są zarówno organy podatkowe, jak i podatnicy. Doprecyzowanie kręgu adresatów spowoduje, że podatnicy będą mogli stosować wprowadzane regulacje w sposób bezpośredni. Intencją wprowadzenia zasady, że regulacje w zakresie cen transferowych adresowane są przede wszystkim do podatników (a nie tylko do organów podatkowych, jak ma to miejsce dzisiaj) jest przede wszystkim bezpośrednie zobowiązanie podatników do przestrzegania zasady ceny rynkowej już w momencie realizacji transakcji.

Poniżej przedstawiono uzasadnienie wprowadzenia poszczególnych artykułów w Rozdziale 1a ustawy o CIT i odpowiednio w Rozdziale 4b ustawy o PIT.

Art. 11a ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23m ustawy o PIT

Wprowadzony artykuł definiuje pojęcia, które używane są w kolejnych artykułach Rozdziału 1a ustawy o CIT oraz odpowiednio Rozdziału 4b ustawy o PIT. Wprowadzenie regulacji ma na celu doprecyzowanie i zapewnienie jednoznacznego rozumienia pojęć, którymi posługuje się ustawa o CIT w Rozdziale 1a (odpowiednio ustawa o PIT w Rozdziale 4b).

Ust. 1

W dotychczas obowiązujących regulacjach część używanych pojęć nie była zdefiniowana, co powodowało rozbieżności w zakresie ich interpretacji, zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych. Realizując postulat przyjaznego, prostego i przejrzystego systemu podatkowego, pojęcia występujące w Rozdziale 1a ustawy o CIT (odpowiednio w Rozdziale 4b ustawy o PIT) zostały doprecyzowane lub zdefiniowane na nowo, zrezygnowano również z części pojęć dotychczas używanych w celu wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych, np.

pojęcie transakcji kontrolowanej (dotychczas nieuregulowane) zastąpi występujące obecnie pojęcie transakcji lub innych zdarzeń.

Oprócz wprowadzenia nowych definicji, w słowniczku uproszczono definicję podmiotów powiązanych, definiując wprost podmioty, które mogą być uznane za powiązane w rozumieniu przepisów rozdziału, jak również wprowadzając definicję powiązań jako relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi – w rozumieniu definicji podmiotów powiązanych. Definicja ta wskazuje wywieranie znaczącego wpływu jako istotny czynnik kreujący powiązania pomiędzy podmiotami.

Użyte w definicji „podmiotu" oraz „podmiotów powiązanych" w ust. 1 pojęcie zagranicznego zakładu odnosi się do pojęcia już zdefiniowanego odpowiednio w art. 4a pkt 11 ustawy o CIT oraz art. 5a pkt 22 ustawy o PIT. Należy przy tym dodać, że pojęcie to stanowi swego rodzaju fikcję prawną – bowiem zagraniczny zakład funkcjonuje wyłącznie jako instytucja prawa podatkowego, nie zaś element rzeczywistości gospodarczej. Niemniej jednak pojęcie zakładu można utożsamiać zarówno z przedsiębiorcą, który działa poza granicami państwa będącego miejscem jego zamieszkania albo siedziby (ujęcie podmiotowe), jak i z przedsiębiorstwem, czyli zespołem składników osobowych, materialnych, niematerialnych, wykorzystywanych przez tego przedsiębiorcę w działalności zagranicznej, np. placem budowy (ujęcie przedmiotowe). W niniejszej ustawie używając w kontekście zagranicznego zakładu pojęcia podmiot rozumie się oba ujęcia tego zagadnienia (zarówno podmiotowe jak i przedmiotowe) – co odzwierciedlone jest w szczególności w definicji pojęcia „podmiot".

Wprowadzona definicja transakcji kontrolowanej ma za zadanie zastąpić obecnie używane w regulacjach dotyczących cen transferowych pojęcia „transakcje oraz inne zdarzenia jednego rodzaju". Pojęcie transakcji kontrolowanej obejmuje wszelkie działania gospodarcze (w tym działania o charakterze handlowym, kapitałowym, finansowym i usługowym), których rzeczywista treść identyfikowana jest na podstawie faktycznych zachowań stron. Warunek ten jest w szczególności istotny w sytuacji, w której rzeczywisty przebieg transakcji kontrolowanej nie jest zgodny z postanowieniami obowiązujących umów pisemnych albo kiedy umowy pisemne dotyczące transakcji kontrolowanej nie istnieją.

Wprowadzenie stosunkowo szerokiej definicji transakcji kontrolowanej ma na celu objęcie nią również zagadnień, które mogą nie być uznawane za transakcje w potocznym rozumieniu tego słowa, takich jak między innymi restrukturyzacje, umowy o podziale kosztów (CCA), umowy spółki osobowej, umowy o współpracy czy też umowy o zarządzanie płynnością.

Należy jednocześnie podkreślić, że nie istniała do tej pory legalna definicja pojęcia „transakcja" na gruncie cen transferowych. Brak takiej definicji – i próby interpretowania na podstawie definicji słownikowej – powodowały wątpliwości zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych, w tym dotyczące istnienia obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych. Wprowadzenie definicji ma na celu usunięcie tych wątpliwości.

Ust. 2

Regulacja wprowadza szczegółową definicję pojęcia „znaczący wpływ". Wprowadzenie tej definicji ma na celu określenie sytuacji, w której dwa podmioty mogą stać się podmiotami powiązanymi. Pojęcie znaczącego wpływu jest bowiem kluczowym elementem definicji podmiotów powiązanych, stanowiącym jeden z warunków zaistnienia powiązań pomiędzy dwoma lub większą ilością podmiotów.

Definicja znaczącego wpływu obejmuje trzy obszary, poprzez które jeden podmiot może wywierać znaczący wpływ na inne podmioty przy czym może wystąpić sytuacja, w której dwa lub więcej warunków spełnionych jest łącznie. Obszary te zostały szczegółowo omówione poniżej.

Znaczący wpływ wynikający z relacji właścicielskich, zarządczych lub kontrolnych

W aspekcie powiązań właścicielskich zachowany został próg 25%, jednak zgodnie z wprowadzoną definicją odnosić się on będzie do szerokiego spektrum instrumentów, mogących kreować powiązania, takich jak udział w kapitale, prawach głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, jednostkach uczestnictwa, certyfikatach lub innych prawach związanych z uczestnictwem w zyskach lub w majątku lub ich ekspektatyw. Rozszerzenie katalogu instrumentów kreujących powiązania o charakterze kapitałowym ma na celu odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej i obecności różnego rodzaju struktur w grupach kapitałowych. Na gruncie obowiązujących regulacji powiązania kapitałowe mogły wynikać wyłącznie z udziału w kapitale innego podmiotu, co w praktyce powodowało, że obecność w strukturze grupy kapitałowej np. funduszu inwestycyjnego lub fundacji powodowało przerwanie łańcucha powiązań. Szeroka definicja ma na celu wyeliminowanie takich sytuacji. Znaczący wpływ w aspekcie właścicielskim uwzględnia również obecnie istniejące powiązania o charakterze zarządczym i kontrolnym – poprzez udział podmiotu w prawach głosu w organach zarządczych lub kontrolnych innego podmiotu / innych podmiotów. Należy też zauważyć, że próg 25% odnosi się do powiązań bezpośrednich i pośrednich (te ostatnie zdefiniowano w ust. 3). Użyty spójnik „lub" w odniesieniu do powiązań bezpośrednich i

pośrednich dopuszcza scenariusz, gdy oba rodzaje powiązań występują jednocześnie. W takim przypadku limit 25% odnosi się łącznie do powiązań bezpośrednich i pośrednich.

Znaczący wywierany przez osobę fizyczną

Uwzględnienie tego aspektu ma na celu rozszerzenie katalogu powiązań o sytuację, w której istnieje osoba fizyczna, mogąca w istotny sposób wpływać na kluczowe decyzje gospodarcze podejmowane przez podmiot, pomimo braku formalnego umocowania w organach stanowiących lub kontrolnych. Decyzje te mogą obejmować np. wskazywanie przez osobę fizyczną członków organów zarządzających lub nadzorujących u podatnika, podejmowanie decyzji o rezygnacji z części działalności, wprowadzeniu na rynek nowego produktu lub przejęciu pewnego zakresu działalności od podmiotu powiązanego. Decyzje te mogą być powodowane innymi czynnikami niż czysto ekonomiczne i mogą nie odzwierciedlać zachowania podmiotów niepowiązanych w porównywalnych okolicznościach. Obowiązujące regulacje nie dawały organom podatkowym możliwości oceny takich decyzji pod kątem ich rynkowości z uwagi na brak formalnej podstawy do stwierdzenia zaistnienia powiązań pomiędzy podatnikiem a taką osobą fizyczną, w szczególności w sytuacji, w której w strukturze grupy funkcjonowały podmioty, które powodowały przerwanie łańcucha powiązań kapitałowych (np. fundacje, trusty czy fundusze inwestycyjne).

Powiązania o charakterze rodzinnym

Punkt 3 ust. 2 definiuje wywieranie znaczącego wpływu również jako pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia. W rezultacie, sam fakt zaistnienia powiązań o charakterze rodzinnym pomiędzy dwoma podmiotami jest wystarczający do uznania je za podmioty powiązane w rozumieniu wprowadzanych regulacji.

Ustęp 3 precyzuje rozumienie pojęcia udziału pośredniego, definiując udział pośredni jako sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów. Regulacja ta dodatkowo precyzuje, w jaki sposób należy liczyć wielkość udziału pośredniego, wskazując, że liczony jest on niezależnie od ilości podmiotów występujących pomiędzy podatnikiem a podmiotem powiązanym. Podstawową zasadą jest wskazanie, że wielkość udziału pośredniego określona jest jako wielkość udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu pośredniego posiadania udziału lub prawa – w przypadku, gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe, a gdy

wartości te są różne, należy brać pod uwagę najniższą z wielkości. Ponadto, w sytuacji gdy podmioty łączy więcej niż jeden pośrednio posiadany udział lub prawo, udział pośredni określa się jako sumę wielkości wszystkich pośrednio posiadanych udziałów lub praw w tym podmiocie.

Ustęp 4 wprowadza klauzulę antyabuzywną dotyczącą kwestii ustalania, które z podmiotów są uznawane za podmioty powiązane. Regulacja ta ma na celu uwzględnienie specyficznych struktur właścicielskich występujących w różnych jurysdykcjach podatkowych, które ulegają szybkim zmianom w czasie. Zakres podmiotów powiązanych regulowanych w ustawie o PIT i CIT dotyczy bowiem nie tylko powiązań krajowych, ale również zagranicznych.

Klauzula ta mówi o tym, że w sytuacji występowania „sztucznych" struktur właścicielskich lub podmiotów, jeżeli zostały one umieszczone w strukturze tylko w celu przerwania łańcucha powiązań, wszystkie podmioty występujące w takiej strukturze uznawane są za podmioty powiązane. Zatem, w celu ustalenia podmiotów powiązanych w świetle art. 11a ust. 1-3 ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23m ust. 1-3 ustawy o PIT w łańcuchu powiązań uwzględnia się wszystkie podmioty, w tym również takie, które miały przerwać łańcuch powiązań. Jako przykłady takich podmiotów / struktur, które mogłyby przerwać łańcuch powiązań wskazano wszelkie manipulacje strukturą właścicielską (w tym firmanctwo) oraz powiązania o charakterze cyrkularnym. Te ostatnie dotyczą sytuacji, gdy na skutek powiązań pośrednich podmiot jest powiązany sam ze sobą np. podmiot A posiada udziały B, podmiot B w podmiocie C, a podmiot C w podmiocie A.

Jako przykład podmiotów, które mogłyby przerwać łańcuch powiązań wskazać można zagraniczne trusty oraz fundacje prawa prywatnego. W strukturach z tymi podmiotami beneficjent trustu / fundacji prawa prywatnego jest podmiotem niepowiązanym ze spółką operacyjną działającą pod trustem / fundacją prawa prywatnego, co w efekcie czyni beneficjenta podmiotem niepowiązanym ze spółką operacyjną. Przepis ust. 4 eliminuje obchodzenie powiązań w sposób zaprezentowany w tym przykładzie i skutkuje uznaniem beneficjenta za podmiot powiązany ze spółką operacyjną, jak również powoduje, że wszelkie ewentualne transakcje zawierane z takim zagranicznym trustem / fundacją prawa prywatnego (a przede wszystkim z podmiotami od nich zależnymi) traktowane będą jako transakcje kontrolowane (z uwagi na uznanie takiego podmiotu za podmiot powiązany w świetle wprowadzanych regulacji).

Art. 11b ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23n ustawy o PIT

Regulacja określa transakcje, w których przepisy rozdziału 1a ustawy o CIT oraz 4b ustawy o PIT nie będą miały zastosowania. Transakcje zwolnione z obowiązku stosowania regulacji obejmują:

- transakcje kontrolowane, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych;
- transakcje między Bankowym Funduszem Gwarancyjnym a instytucją pomostową lub do transakcji pomiędzy podmiotem zarządzającym aktywami a instytucją pomostową w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji – wyłączenie w ustawie o CIT.

Wyłączenie, o którym mowa w punkcie 1 artykułu 11b ustawy o CIT oraz w art. 23n ustawy o PIT stanowiło wcześniej element rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych z 10 września 2009 r. (Dz. U. poz. 1268) oraz odpowiedniego rozporządzenia dotyczącego osób fizycznych. Takie umiejscowienie tej regulacji sprawiało, że chociaż zasada ceny rynkowej miała zastosowanie do transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych, organy podatkowe nie miały praktycznych instrumentów do weryfikacji warunków takiej transakcji i szacowania dochodu. Z uwagi na fakt, że ceny ustalone w takich transakcjach są ustalone na podstawie aktów normatywnych, możliwość ewentualnego zakwestionowania ich poziomu byłaby bardzo ograniczona. W rezultacie, zwolnienie dla takich transakcji przeniesione zostało do ustawy.

Wyłączenie stosowania przepisów ustawy do niektórych transakcji wynikających z ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym utrzymuje obowiązującą regulację art. 11 ust. 8 pkt 4 ustawy o CIT.

Art. 11c ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23o ustawy o PIT

Przepis definiuje warunki, na jakich powinny być zawierane transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi wskazując, że warunki te nie powinny odbiegać od warunków, jakie zostałyby

ustalone pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Jednocześnie fakt, że przepis ten adresowany jest również do podatników (podmiotów powiązanych) wprost implikuje obowiązek stosowania przez nich cen rynkowych – zgodnie z posiadaną w tym momencie najlepszą wiedzą – już w chwili zawierania transakcji kontrolowanej.

W przypadku stwierdzenia, że w wyniku istniejących powiązań warunki pomiędzy podmiotami powiązanymi różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów (czyli również ponosi stratę) albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – organ podatkowy ma prawo określić dochody albo wysokość straty podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Ustęp 2 wskazuje, że organy podatkowe dokonują analizy warunków w transakcji kontrolowanej na podstawie faktycznych okoliczności zawarcia i realizacji transakcji, jak również na podstawie faktycznego zachowania stron transakcji (zasada prymatu rzeczywistej treści transakcji nad jej formą – ang. *substance over form*). Zastosowanie tej regulacji umożliwia organom podatkowym rozpoznanie (ang. *delineation*) i badanie efektów podatkowych rzeczywiście zawartej transakcji (transakcji właściwej) – mogąc stanowić również podstawę do wniosku, że dana transakcja nie zostałaby zawarta w takim kształcie przez podmioty niezależne.

Ustęp 3 wskazuje, że w przypadku stwierdzenia, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub inną czynność, organ podatkowy określi dochód lub stratę podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a gdzie właściwe, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej (rozpoznanej na podstawie badania rzeczywistych okoliczności transakcji oraz zachowania jej stron). Regulacja ta umożliwia właściwe rozpoznanie przez organ podatkowy rzeczywistej transakcji kontrolowanej (nawet, jeśli odbiega ona od transakcji wskazywanej przez podatnika) oraz ewentualne zastąpienie przez organ podatkowy na potrzeby szacowania dochodu lub straty transakcji kontrolowanej inną transakcją (transakcją właściwą) lub całkowite pominięcie efektów podatkowych transakcji kontrolowanej.

W rezultacie, przepis precyzuje możliwość uznania przez organ, że w danych okolicznościach podmioty niepowiązane nie zawarłyby danej transakcji lub zawarłyby inną transakcję, umożliwiając recharakteryzację transakcji kontrolowanej na inną transakcję – i oceny skutków

podatkowych tylko tej właściwej transakcji, jak również pozwalając na nieuwzględnienie skutków podatkowych transakcji kontrolowanej, jeśli podmioty niepowiązane nie zawarłyby takiej transakcji w ogóle.

Jednocześnie, ustęp 5 ogranicza możliwość zastosowania przez organy podatkowe instrumentów recharakteryzacji i odmowy rozpoznania transakcji, wskazując dwa kryteria, które nie mogą być wyłączną podstawą zastosowania tych instrumentów, tj. trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach. Rozwiązanie to ma zapobiegać sytuacjom, w których organ podatkowy, napotykając trudności w prawidłowym określeniu ceny transferowej posłuży się „drogą na skróty", podczas gdy stosowanie instrumentów recharakteryzacji i odmowy rozpoznania transakcji nie powinno mieć charakteru powszechnego.

Dotychczas obowiązujące regulacje umożliwiały takie podejście w oparciu o ogólnie sformułowaną w art. 11 ust. 1 ustawy o CIT i art. 25 ust. 1 ustawy o PIT zasadę ceny rynkowej. Niemniej, brak precyzyjnej regulacji w tym zakresie powodował liczne wątpliwości po stronie podatników. Projektowana regulacja ma na celu potwierdzenie istnienia możliwości dokonania przez organy podatkowe recharakteryzacji lub odmowy rozpoznania transakcji kontrolowanej i usunięcie wątpliwości w zakresie stosowania tych instrumentów.

Doprecyzowanie i potwierdzenie możliwości stosowania opisanych wyżej instrumentów ma istotne znaczenie z punktu widzenia uszczelnienia systemu podatkowego z uwagi na fakt, że pomiędzy podmiotami powiązanymi może dochodzić do zawierania takich transakcji, których podmioty niepowiązane nie zawarłyby na takich warunkach, na jakich zawarły ją podmioty powiązane, lub nie zawarłyby takiej transakcji w ogóle. Kompleksowość relacji w ramach grup kapitałowych, w szczególności międzynarodowych, przy jednoczesnym braku regulacji bezpośrednio odnoszących się do recharakteryzacji lub odmowy rozpoznania transakcji utrudniała możliwość zakwestionowania przez organy podatkowe warunków rozliczeń – mogły bowiem wystąpić transakcje, w których cena wprawdzie została ustalona na warunkach rynkowych, natomiast transakcja jako taka nigdy nie zostałaby zawarta pomiędzy podmiotami niepowiązanymi. Doprecyzowanie istniejących regulacji poprzez wskazanie w projektowanych regulacjach wprost instrumentów takich jak recharakteryzacja transakcji kontrolowanej (tj. jej ocena w oparciu o warunki, jakie ustaliłyby podmioty niezależne, a nie warunki, jakie zostały ustalone przez podmioty powiązane) lub odmowa jej rozpoznania (tj. pominięcie przez organy podatkowe skutków podatkowych transakcji kontrolowanej, jeśli nie zostałaby ona w ogóle

zawarta przez podmioty niepowiązane), które stosowane były dotychczas na gruncie brzmienia ogólnej zasady ceny rynkowej, pozwala na większą przejrzystość przepisów prawa podatkowego w obszarze cen transferowych.

Z uwagi na fakt, że w polskim prawie podatkowym istnieją klauzule antyabuzywne w postaci art. 119a oraz art. 199a Ordynacji podatkowej, należy stwierdzić, że są to regulacje o charakterze ogólnym, które odnoszą się do wszystkich tytułów podatkowych i wszystkich okoliczności, które powodują powstanie obowiązku podatkowego. Instrumenty recharakteryzacji oraz pominięcia (nierozpoznania) transakcji kontrolowanej doprecyzowane w projektowanej regulacji dotyczą po pierwsze wyłącznie podmiotów powiązanych, a po drugie, decydującym kryterium dla ich zastosowania nie jest korzyść podatkowa w rozumieniu Ordynacji podatkowej, lecz to, czy podmioty niepowiązane zachowałyby się w podobny sposób, jak zachowały się podmioty powiązane. Oba instrumenty są przewidziane w Wytycznych OECD. Instrument pominięcia transakcji został opisany w podrozdziale D.2. Rozdziału I Wytycznych dotyczącym zasady ceny rynkowej. Zgodnie z Wytycznymi, kluczowym pytaniem w zakresie stosowania instrumentów pominięcia lub recharakteryzacji transakcji jest ustalenie, czy rzeczywista transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi zostałaby zrealizowana/uzgodniona w taki sam sposób pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach ekonomicznych. Recharakteryzacja i pominięcie transakcji to instrumenty służące do prawidłowego określania ceny transakcyjnej w celu prawidłowego ustalenia przychodu lub kosztu podatkowego. Tym samym są to instrumenty służące realizacji zasady ceny rynkowej i są specyficzne dla instytucji cen transferowych.

Trzeba też podkreślić, że w odniesieniu do transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi istnieją stany faktyczne, w których brak jest możliwości zakwestionowania warunków transakcji na bazie regulacji bazujących na kryteriach „pozorności" lub „korzyści podatkowej" – do których to przesłanek odwołują się instytucje określone odpowiednio w art. 119a i 199a ustawy Ordynacja podatkowa. Przykładem może być np. transakcja, w której podmiot powiązany ubezpiecza swoją spółkę zależną od określonego ryzyka, podczas gdy na rynku taka transakcja w ogóle nie wystąpiłaby ze względu na bardzo wysoki poziom ubezpieczanego ryzyka. Innym przykładem może być przeprowadzenie całego procesu inwestycyjnego w zakresie wartości niematerialnych i prawnych (np. w branży farmaceutycznej) a następnie odstąpienie wszelkich praw związanych z komercjalizacją leku podmiotowi powiązanemu w zamian za nieadekwatną ryczałtową opłatę. Zarzucenie w tych przypadkach pozorności działania, lub działania którym głównym motywem jest korzyść podatkowa nie jest możliwe.

Te transakcje z pewnością mają faktycznie miejsce, a ich celem jest nieuprawnione przeniesienie korzyści gospodarczej na rzecz drugiego podmiotu. Skutek podatkowy tych transakcji choć bardzo ważny, jest jednak jedynie pochodną działań związanych z przeniesieniem korzyści gospodarczej. Tym samym niemożliwe jest wykazanie, że podmioty dokonują transakcji sztucznej, bądź głównym motywem działania jest korzyść podatkowa. Stąd też wniosek, że funkcjonujące do tej pory instrumenty określone w art. 119a i 199a ustawy Ordynacja podatkowa są w tym zakresie niewystarczające. Doprecyzowanie przez niniejszą ustawę stosowania instrumentów „recharakteryzacji" oraz „pominięcia" transakcji umożliwią efektywne zwalczanie tego typu nadużyć.

Art. 11d ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23p ustawy o PIT

Przepis określa katalog metod, którymi posługiwać się mogą organy podatkowe i podatnicy na potrzeby weryfikacji ceny transferowej, aby zapewnić jej wysokość na takim poziomie, jaki ustaliłyby podmioty niepowiązane. Jednocześnie regulacja wskazuje, że do weryfikacji ceny transferowej pod kątem zgodności z zasadą ceny rynkowej należy wykorzystać tę metodę, która jest najbardziej odpowiednią metodą w danych okolicznościach, przy uwzględnieniu między innymi warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępności informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficznych kryteriów jej zastosowania.

Oprócz pięciu metod podstawowych, wskazanych w obowiązujących regulacjach (art. 11 ustawy o CIT i odpowiednio art. 25 ustawy o PIT) – tj. metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, metody ceny odprzedaży, metody koszt plus, metody marży transakcyjnej netto oraz metody podziału zysku, umożliwia się użycie innych metod, w tym technik wyceny.

Jednocześnie, w przypadku wyboru innej metody (tj. metody określonej w art. 11d ust. 2 ustawy o CIT oraz art. 23p ust. 2 ustawy o PIT) podatnik zobowiązany będzie do uzasadnienia, że żadna z metod wskazanych w ust. 1 nie może zostać uznana jako najbardziej odpowiednią metodę. Regulacja ta ma na celu ograniczenie dowolności stosowania metod innych niż 5 podstawowych. Zatem, pierwszeństwo stosowania nadal ma pięć metod wskazanych przez OECD.

Przykładowo, w branży przetwórstwa ropy naftowej i gazu typowe jest stosowanie metod kalkulacji cen produktów ropopochodnych w oparciu o notowania giełdowe produktów podstawowych (np. ropy naftowej określonego typu), korygując następnie te notowania o koszty transportu oraz inne zmienne (np. uwzględniające różnice pomiędzy produktem

podstawowym a produktem wycenianym, który nie jest bezpośrednio notowany). Metoda ta nie spełnia kryteriów uznania jej za jedną z pięciu metod podstawowych.

Drugim przykładem może być zastosowanie technik wyceny jako metody kalkulacji ceny transferowej. Sytuacja taka jest często spotykana np. w branży nieruchomości, gdzie ze względu na brak dostatecznie porównywalnych przedmiotów transakcji nie istnieje praktyczna możliwość określenia – i późniejszej weryfikacji – ceny transferowej (np. w transakcji zbycia nieruchomości) w sposób inny, niż poprzez wycenę. Wycena taka, sporządzana przez rzeczoznawcę, również nie spełniała kryteriów uznania jej za jedną z 5 metod podstawowych.

Regulacja ta ma na celu praktyczne umożliwienie organom podatkowym szacowania dochodu podatników również na podstawie innych metod, w tym technik wyceny – np. metodą zdyskontowanych przepływów pieniężnych. Dotychczasowe regulacje umożliwiały bowiem organom podatkowym szacowanie dochodu tylko na podstawie jednej z pięciu metod wskazanych w uchylanym art. 11 ustawy o CIT i art. 25 ustawy o PIT (katalog zamknięty), co stawiało organy podatkowe w gorszej sytuacji w stosunku do podatnika, który miał możliwość zastosowania dowolnej metody ustalania ceny transferowej. Należy podkreślić, że możliwość stosowania metod innych niż podstawowe została również potwierdzona w Wytycznych OECD.

Szczegółowe warunki (w tym sposób i tryb) stosowania metod innych niż pięć podstawowych zostaną szczegółowo określone w przepisach wykonawczych do ustawy, w celu uniknięcia dowolności stosowania takich metod zarówno przez podatników, jak i organy podatkowe.

Ustęp 4 wprowadzanego artykułu 11d (odpowiednio ust. 4 wprowadzanego art. 23p) reguluje zobowiązanie organów podatkowych do stosowania w pierwszej kolejności metody, która została zastosowana przez podatnika. Jednocześnie, jeśli metoda ta nie będzie metodą najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, organ podatkowy ma prawo do oceny warunków rynkowych w transakcji za pomocą metody, która zostanie uznana za najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach. Dotychczas zobowiązanie to wskazane zostało w przepisach wykonawczych do ustawy – niemniej, istotność tej gwarancji dla podatników i pierwszeństwo zastosowania metody stosowanej przez podatników jest na tyle duża, że uzasadnia przeniesienie tej regulacji na poziom ustawy.

W odniesieniu do przypadków wskazanych w art. 11c ust. 4 ustawy o CIT i odpowiednio art. 23o ust. 4 ustawy o PIT, ust. 5 art. 11d (odpowiednio ust. 5 art. 23p) wskazuje, że jeżeli podmioty niepowiązane nie zawarłyby danej transakcji, to organ podatkowy odstępuje od

zastosowania jakiejkolwiek metody, a jeśli podmioty niepowiązane zawarłyby inną transakcję – organ podatkowy szacuje dochód w oparciu o najbardziej odpowiednią metodę dla transakcji właściwej.

Art. 11e ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23q ustawy o PIT

Regulacja definiuje szczegółowe warunki dopuszczalności stosowania korekt cen transferowych.

W praktyce gospodarczej często występują sytuacje, w których poziom ceny transferowej w trakcie roku nie ulega znaczącym modyfikacjom, w efekcie powodując odchylenia pomiędzy zrealizowanym poziomem rentowności podmiotu powiązanego a rynkowym poziomem rentowności, wynikającym przykładowo z analizy porównawczej. Taka sytuacja może mieć miejsce chociażby w relacji producenta o ograniczonym zakresie funkcji, ryzyk i aktywów z podmiotem centralnym zarządzającym łańcuchem dostaw (tzw. *entrepreneur*) – który to podmiot nie zawsze będzie stroną bezpośrednich transakcji z producentem. Po zakończeniu roku może okazać się, że wskutek wystąpienia zmian okoliczności istotnych z punktu widzenia cen transferowych suma wynagrodzenia otrzymanego przez producenta w trakcie roku może nie być wystarczająca do osiągnięcia rynkowego poziomu rentowności i, w rezultacie, konieczne jest dokonanie korekty rentowności w celu uzyskania wyniku finansowego zgodnego z poziomem rynkowym. Istotne z punktu widzenia cen transferowych okoliczności, których nie można było przewidzieć w momencie planowania poziomu cen transferowych na dany rok mogą obejmować przykładowo istotne zmiany rynkowych cen podstawowych surowców lub materiałów, wahania kursów walutowych, zmiany stóp procentowych czy też znaczące wahania popytu lub podaży danego produktu, spowodowane czynnikami niezależnymi od podatnika i podmiotu powiązanego.

Różnice pomiędzy zakładanym poziomem rentowności a rentownością rzeczywistą mogą wynikać również z modelu, w którym do ustalania cen transferowych w trakcie roku wykorzystywane były informacje o kosztach historycznych, a podatnik w trakcie roku nie miał możliwości dokonania dostosowania do kosztów rzeczywistych – podczas gdy zmieniają się istotne okoliczności mogące mieć wpływ na poziom ceny transferowej. Wówczas, na koniec roku może powstać różnica, wynikająca z porównania kosztów historycznych i rzeczywistych.

Z uwagi na potencjalnie istotny wpływ możliwości dokonywania takich korekt na dochody podatkowe Skarbu Państwa, wprowadzono warunki, które ograniczą możliwość nadużywania korekt cen transferowych przez podatników i odpowiednio zabezpieczą interes Skarbu

Państwa. Warunki te zgodne są z międzynarodową oraz lokalną praktyką różnych państw w tym zakresie i obejmują:

1. Wymóg stosowania cen rynkowych przez podatnika już w trakcie roku podatkowego, zgodnie z posiadaną najlepszą wiedzą i doświadczeniem;
2. Konieczność wystąpienia (lub istotna) zmiana okoliczności, mających wpływ na ceny transferowe i powodujących konieczność dokonania korekty cen transferowych lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej – w celu uzyskania poziomu ceny transferowej, zgodnego z zasadą ceny rynkowej;
3. Konieczność dokonania odpowiedniej korekty przez podmiot powiązany i potwierdzenie tego faktu podatnikowi;
4. Możliwość dokonywania korekt jedynie z podmiotami powiązanymi mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska posiada zawartą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem (w celu umożliwienia efektywnego rozstrzygania ewentualnych sporów);
5. Konieczność potwierdzenia faktu dokonania korekty w zeznaniu podatkowym za rok, którego dotyczy korekta.

Należy jednocześnie podkreślić, że przyjęte rozwiązania w zakresie warunków dopuszczalności dokonywania korekt zmniejszających przychody lub zwiększających koszty uzyskania przychodu przez podatnika nie ograniczają w żaden sposób możliwości weryfikacji zasadności dokonania takiej korekty przez organy podatkowe po zakończeniu roku, na podstawie przepisów o cenach transferowych. Dodatkowo, na podstawie regulacji art. 11c ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 23o ust. 1 ustawy o PIT, podatnik zobowiązany jest do stosowania cen rynkowych również w trakcie roku, zgodnie z najlepszą wiedzą i doświadczeniem. W tym kontekście, organy podatkowe nadal będą miały na podstawie art. 11c ust. 1 i 2 ustawy o CIT i art. 23o ust. 1 i 2 ustawy o PIT prawo do zakwestionowania dokonanej korekty w sytuacji, jeśli zaistnieją przesłanki do stwierdzenia, że podatnik np. celowo stosował w trakcie roku ceny w znaczący sposób odbiegające od poziomu rynkowego i – np. w przypadku istotnej zmiany warunków rynkowych – nie dostosowywał poziomu tych cen w trakcie roku.

Art. 11f ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23r ustawy o PIT

Przepis ma na celu uproszczenie wymogów w obszarze cen transferowych dla podatników, zawierających z podmiotami powiązanymi transakcje obejmujące usługi mające charakter usług o niskiej wartości dodanej.

Dotychczasowe regulacje ustawowe nie zawierały precyzyjnego wyjaśnienia pojęcia takich usług. Z uwagi na fakt wprowadzenia w projektowanych regulacjach rozwiązania typu *safe harbour* dla tego rodzaju usług, konieczne było precyzyjne określenie zakresu świadczeń, które mogą zostać objęte regulacją. Określając zakres i cechy tych świadczeń projektodawca oparł się przede wszystkim na dorobku OECD w zakresie usług o niskiej wartości dodanej. Jednocześnie, z uwagi na stosunkowo ogólny charakter wytycznych OECD i brak możliwości bezpośredniego przeniesienia ich treści do regulacji ustawowych, z warunków, charakteryzujących w wytycznych OECD usługi o niskiej wartości dodanej pominięto te, które mogłyby budzić istotne wątpliwości interpretacyjne (np. „nieprowadzące do wytworzenia istnych dóbr niematerialnych", „nie wiążące się z istotnym ryzykiem gospodarczym"). W zamian, w załącznikach do ustawy o CIT i ustawy o PIT określono przykładowy katalog świadczeń, mogących stanowić usługi mające charakter usług o niskiej wartości dodanej, stworzony na podstawie dorobku OECD oraz Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych, uzupełniony o przejrzyste warunki uznania danego świadczenia za usługi o takim charakterze. Dodatkowymi warunkami, których spełnienie jest wymagane dla skorzystania z uproszczenia stanowiącymi uzupełnienie warunków sprecyzowanych w Wytycznych OECD oraz Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych są:

- dwuprocentowe kryterium wartościowe takich usług świadczonych dla podmiotów niepowiązanych (wartość tych usług świadczonych dla podmiotów niepowiązanych nie może przekraczać dwóch procent wartości tych usług świadczonych dla podmiotów niepowiązanych i powiązanych) oraz
- kryterium braku odprzedaży takich usług przez usługobiorcę, z wyłączeniem przypadków refakturowania kosztów takich usług przez usługobiorcę na inny podmiot z grupy.

Wprowadzenie regulacji typu *safe harbour* dla usług spełniających określone warunki określone w ustawie ma na celu zapewnienie, że organ podatkowy odstąpi od określenia wysokości dochodu albo straty podatkowej w transakcjach, spełniających warunki wskazane w przepisie. Jednocześnie, na mocy wprowadzanego art. 11q ust. 3 ustawy o CIT i odpowiednio

art. 23zc ust. 3 ustawy o PIT, podatnicy stosujący do takich usług zasady, o których mowa w art. 11f ustawy o CIT lub odpowiednio w art. 23r ustawy o PIT), zostają zwolnieni z obowiązku uwzględnienia w dokumentacji cen transferowych analizy, mającej za zadanie uzasadnić, że wysokość narzutu na koszty w takich transakcjach nie odbiega od wysokości, jaką ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niepowiązane. Z uwagi na fakt, że podatnicy zgłaszali wątpliwości odnośnie sposobu przygotowania analiz cen transferowych dla tego rodzaju transakcji, wprowadzenie przepisu skutkować powinno zmniejszeniem obowiązków administracyjnych po stronie podatników. Jednocześnie, wprowadzenie tego uproszczenia pozwoli organom podatkowym na odstąpienie od badania rynkowego charakteru narzutu. Podatnicy zostają ponadto zobowiązani do posiadania kalkulacji, wskazującej rodzaj (poprzez precyzyjne wskazanie np. miejsca powstawania kosztów oraz ich charakteru) i wysokość kosztów uwzględnionych w bazie kosztowej oraz sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług. Z uwagi na cel tej regulacji, z jednej strony dającego bezpośrednie narzędzie organom podatkowym do weryfikacji bazy kosztowej oraz sposobu kalkulacji wynagrodzenia za usługi, z drugiej strony umożliwienia podatnikom żądania od podmiotów powiązanych szczegółów związanych z wysokością oraz „zawartością" wynagrodzenia za usługi, o których mowa w art. 11f ustawy o CIT lub odpowiednio w art. 23r ustawy o PIT, kalkulacje te powinny być sporządzone w sposób szczegółowy, umożliwiający realizację ww. celów. Stąd też, niewystarczające będzie wskazanie np. jedynie ogólnych kategorii kosztów (np. koszty operacyjne, koszty wynagrodzeń) bez dodatkowej specyfikacji i informacji o związku tych kosztów z przedmiotowymi usługami.

Należy podkreślić, że wprowadzony mechanizm (w tym zawartość bazy kosztowej) oraz poziom narzutu w wysokości 5% bazy kosztowej stanowi wdrożenie rekomendacji zawartych w Wytycznych OECD[42] oraz rezultatach prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w zakresie usług o niskiej wartości dodanej[43].

Art. 11g ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23s ustawy o PIT

[42] Punkt 7.61 Wytycznych OECD z lipca 2017 r.

[43] Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. i związanych z nimi propozycji: 1. Wytycznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup i 2. Potencjalnych podejść do spraw trójstronnych poza UE, Dodatek I, punkt 65 (Bruksela, dnia 25.1.2011, KOM(2011) 16).

Regulacja wprowadza możliwość odstąpienia przez organy podatkowe od weryfikacji rynkowego charakteru oprocentowania i określania na tej podstawie dochodu albo straty podatkowej dla pożyczek spełniających łącznie warunki określone w przepisie, tj.

- łączna wartość kapitału wszystkich pożyczek od podmiotów powiązanych (rozumianych również jako kredyty lub emisje obligacji), kalkulowana rozłącznie w odniesieniu do pożyczek udzielonych i otrzymanych, utrzymywana w trakcie roku obrotowego wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym na potrzeby kalkulacji limitu należy zsumować wartości kapitału (bez odsetek) pozyskanego albo udzielonego finansowania, niezależnie od jego formy (tj. łącznie pożyczki, kredyty i emisje obligacji);
- pozyskaniu albo udzieleniu finansowania nie towarzyszą dodatkowe opłaty, inne niż odsetki. W praktyce gospodarczej, w dotyczących finansowania transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi bardzo rzadko pojawiając się inne opłaty niż odsetki, stąd też wyłączenie z możliwości zastosowania *safe harbour* na podstawie tego warunku nie obejmie istotnej ilościowo grupy podmiotów powiązanych;
- pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat;
- pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Dla transakcji spełniających takie warunki podatnik nie musi również przygotowywać analizy porównawczej, o ile oprocentowanie takiej pożyczki na dzień zawarcia umowy kalkulowane jest w oparciu o bazową stopę procentową i marżę określoną w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia umowy pożyczki.

Jeśli pożyczki (rozumiane również jako kredyty i emisje obligacji) zostały udzielone w walucie innej niż złote, to na potrzeby określenia, czy pożyczki przekraczają limit 20 000 000 złotych, kwoty pożyczki wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień wypłaty kwoty pożyczki .

Obwieszczenie będzie wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych nie rzadziej niż raz w roku w szczególności, jeśli nastąpi istotna zmiana warunków ekonomicznych powodująca, że poziom marży wskazany w obwieszczeniu odbiega istotnie od warunków rynkowych. Obwieszczenie odnosić się będzie do rodzajów bazowych stóp

procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym, funkcjonujących w odniesieniu do danej waluty i długości okresu odsetkowego – takich jak międzybankowa stopa WIBOR dla pożyczek w złotych.

Należy podkreślić, że wprowadzana regulacja zwiększa przejrzystość prawa podatkowego i jego stosowania, w szczególności przez małych i średnich podatników. Odbywa się to poprzez wskazanie podatnikom, jaki poziom oprocentowania dla stosunkowo niedużych kwot udzielonego lub otrzymanego finansowania (pożyczek, obligacji, kredytów) nie zostanie zakwestionowany przez organy podatkowe jako odbiegający od warunków rynkowych. Zwiększa to pewność działania podatników w odniesieniu do spełnienia wymogów w zakresie cen transferowych.

Regulacja ta stanowi uproszczenie dla podatników (*safe harbour*), zwalniając ich dodatkowo od obowiązku załączania do dokumentacji cen transferowych analizy porównawczej mającej wykazać, że oprocentowanie ustalone zostało na warunkach, jakie zostałyby ustalone pomiędzy podmiotami niezależnymi. Wprowadzenie przepisu spowoduje zwiększenie pewności po stronie podatników oraz zmniejszenie obciążeń administracyjnych, związanych z realizacją wymogów w zakresie dokumentacji cen transferowych. Jednocześnie, regulacja pozostawi po stronie organów podatkowych możliwość oceny warunków takich transakcji związanych z finansowaniem, które nie spełniają warunków wskazanych w przepisie.

Powyższe uproszczenie stosuje się odpowiednio do umowy kredytu oraz emisji obligacji.

Art. 11h ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23t ustawy o PIT

Przepis utrzymuje możliwość ubiegania się przez podatnika o korektę dochodów w sytuacji, kiedy wskutek zastosowania warunków innych, niż ustaliłyby podmioty niepowiązane, organy podatkowe innego państwa uznają część dochodów podatnika za dochód powiązanego z nim podmiotu, mającego siedzibę lub zarząd w tym innym państwie. Przepis ten ma na celu zapewnienie, że dochody podmiotów powiązanych zostaną ustalone w wysokości, jaka wynikałaby z zastosowania warunków, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, przy jednoczesnym zapewnieniu braku podwójnego opodatkowania tych dochodów (korekta odpowiednia). Regulacja ta ma zastosowanie również do zagranicznych zakładów. Przepis określa również takie uprawnienie w związku z ustaleniem warunków, odbiegających od tych, jakie ustaliłyby pomiędzy sobą podmioty niepowiązane, pomiędzy podmiotami, mającymi siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Podkreślić należy, że przepis ten jest zbieżny z obowiązującymi w tym zakresie regulacjami art. 11, a jedyne zmiany związane są z dostosowaniem ich brzmienia do pojęć i definicji, wprowadzanych nowymi regulacjami.

Art. 11i ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23u ustawy o PIT

Przepis dotyczy transakcji pomiędzy osobą prawną (odpowiednio osobą fizyczną) lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, z których żaden nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Celem przepisu jest umożliwienie organom podatkowym szacowania dochodu w transakcjach z podmiotami niepowiązanymi (zarówno o charakterze zakupowym, jak i sprzedażowym), mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w kraju lub terytorium, stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Art. 11j ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23v ustawy o PIT

Przepis zawiera delegacje ustawowe do wydania rozporządzeń, mających na celu prawidłowe stosowanie przepisów zmienionej ustawy w zakresie:

- sposobu i trybu oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, w tym kryteria porównywalności tych warunków,
- sposobu i trybu określania wysokości dochodu (straty) podatnika w drodze oszacowania z zastosowaniem metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, w tym określania wynagrodzenia z tytułu przeniesienia pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka,
- sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych,
- wykazu krajów i terytoriów, stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Art. 11k ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23w ustawy o PIT

Wprowadzona regulacja dotyczy obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, w tym określenia progów wartości transakcji kontrolowanych, po przekroczeniu których powstanie ten obowiązek.

Celem zmian jest między innymi dostosowanie regulacji do standardów międzynarodowych.

Obecne przepisy w zakresie dokumentacji cen transferowych wykraczają znacząco poza wytyczne OECD. Po pierwsze, do sporządzenia takiej dokumentacji są obowiązane podmioty realizujące transakcje o niskiej wartości (rozpoczynających się zaledwie od 50 tys. EUR), co jest niezgodne z zasadą materialności przewidzianą w wytycznych OECD. Dodatkowo, elementy dokumentacji cen transferowych wykraczają poza uzgodnione standardy międzynarodowe utrudniając w ten sposób funkcjonowanie przedsiębiorców.

Ust. 1

W ust. 1 wskazano cel sporządzania przez podatników dokumentacji cen transferowych. Mianowicie, dokumentacja cen transferowych sporządzana jest w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. Całokształt obowiązku dokumentacyjnego należy więc interpretować w kontekście tego celu – tj., sporządzona przez podatnika dokumentacja cen transferowych powinna umożliwić realizację celu, czyli wykazania, że dokumentowana transakcja kontrolowana została przeprowadzona na warunkach rynkowych. Ponadto, zgodnie z ust. 1 dokumentacja cen transferowych jest sporządzana za rok podatkowy.

Ust. 2

W ustępie 2 wskazane są progi warunkujące obowiązek przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji jednorodnych. Progi ustalone są odrębnie dla każdego zbioru pojedynczych transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym – co oznacza, że wartości pojedynczych transakcji kontrolowanych o jednorodnym charakterze na potrzeby określenia obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych sumuje się i następnie określa się, do której z kategorii transakcji wskazanych w ust. 2 można zakwalifikować transakcje jednorodne. Po wybraniu kategorii transakcji zsumowaną wartość pojedynczych transakcji kontrolowanych o jednorodnym charakterze odnosi się do progu przewidzianego dla danej kategorii transakcji.

Przykładowo, podatnik zawarł z podmiotami powiązanymi następujące transakcje (przy założeniu, że każda z wymienionych transakcji kontrolowanych ma jednorodny charakter):

- zakupu surowców do produkcji od ich dystrybutora o wartości 4 000 000 złotych rocznie,
- zakupu towarów handlowych od centralnego dystrybutora w celu dalszej odprzedaży o wartości 11 000 000 złotych rocznie oraz
- zakupu półproduktów od ich producenta o wartości 7 000 000 złotych rocznie.

Wszystkie te transakcje mieszczą się w kategorii transakcji ”transakcje towarowe”, dla której próg, od którego powstanie obowiązek dokumentacyjny, wyniesie 10 000 000 złotych. W celu stwierdzenia istnienia obowiązku dokumentacyjnego, wartość poszczególnych transakcji należy odnieść odrębnie do progu wskazanego w ustawie. W rezultacie, spośród trzech wskazanych powyżej transakcji, obowiązkowi sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych podlegać będzie jedynie zakup towarów handlowych od centralnego dystrybutora w celu dalszej odprzedaży, ponieważ jedynie wartość tej transakcji przekracza próg wskazany w ustawie.

Dodatkowe kryteria, ułatwiające identyfikację, czy dla danej transakcji kontrolowanej istnieje obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, wskazane są w ustępie 3.

Przepis wprowadza odmienny od dotychczas obowiązującego sposób weryfikacji, czy dana transakcja kontrolowana podlega obowiązkowi dokumentacyjnemu. Zgodnie z obowiązującymi regulacjami, podatnik w pierwszej kolejności określał poziom swoich całkowitych przychodów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, która to wartość determinowała tzw. próg istotności – tj. wartość, powyżej której transakcja danego podatnika podlega obowiązkowi sporządzenia dokumentacji podatkowej. Następnie, poziom progu istotności odnoszony był do wartości konkretnych transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju.

Wprowadzana regulacja określa obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych jedynie na podstawie wartości danej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, odchodząc od określania progu istotności transakcji na podstawie wartości przychodów podatnika. Spowoduje to znaczące uproszczenie w określeniu przez podatnika obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dla danej transakcji. Jednocześnie, wprowadzenie regulacji pozwoli na uniknięcie sytuacji, w której podatnicy zawierający istotne wartościowo transakcje z podmiotami powiązanymi, a jednocześnie nieprzekraczający wartości 2 000 000 EUR (lub ich równowartości w złotych) przychodów lub

kosztów zwolnieni byli z obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych, podczas gdy podatnicy tę wartość nieznacznie przekraczający (np. osiągając 2 100 000 EUR całkowitych przychodów lub kosztów) zobowiązani byli do przygotowania dokumentacji dla transakcji z podmiotami powiązanymi, których łączna wartość przekraczała jedynie 50 000 EUR (lub równowartość tej kwoty w złotych). Obecnie, tego rodzaju nierówności zostaną zlikwidowane.

Jednocześnie, biorąc pod uwagę, że to właśnie wartość transakcji z podmiotami powiązanymi (a nie poziom przychodów) bezpośrednio związana jest z poziomem ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania – oraz z wartością takiego zaniżenia – uzależnienie obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych jedynie od wartości transakcji jest korzystne również z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa.

Na potrzeby określenia obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych określono dwie wartości progów transakcyjnych – 10 000 000 złotych oraz 2 000 000 złotych. Progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym (niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji) oraz tego, czy jednorodna transakcja kontrolowana ma charakter transakcji kosztowej czy też przychodowej.

Oznacza to efektywne podniesienie progów, od których powstanie obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla danej transakcji, dotychczas wynoszą one bowiem od 50 000 EUR (równowartość ok. 214 000 zł) do 500 000 EUR (równowartość ok. 2 140 000 zł). Podniesienie progów dokumentacyjnych skutkować będzie brakiem powstania obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji, których wartość z perspektywy podatnika nie jest istotna dla jego działalności. W rezultacie, wprowadzenie regulacji ograniczy również poziom obciążeń administracyjnych po stronie podatników, związanych z realizacją obowiązków dokumentacyjnych, jednocześnie nie powodując negatywnych skutków po stronie organów podatkowych, badających transakcje kontrolowane zawierane przez podatników.

Jednocześnie doprecyzowano, że wartości progów nie uwzględniają podatku od towarów i usług. Brak uregulowania tej kwestii (tj. jakie wartości należy wziąć pod uwagę w celu weryfikacji, czy dana transakcja podlega obowiązkowi sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych) powodował wątpliwości zarówno po stronie podatników, jak również organów

podatkowych. Wprowadzenie regulacji pozwoli na wyeliminowanie rozbieżności w tym zakresie.

Regulacja ustępu 4 wskazuje, że na potrzeby określenia obowiązku sporządzenia dokumentacji powinna zostać wzięta pod uwagę wartość transakcji o charakterze jednorodnym, bez względu na liczbę podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana, dokumentów księgowych oraz ilość dokonanych lub otrzymanych płatności.

Celem wprowadzenia regulacji było doprecyzowanie, w jaki sposób należy podejść do określenia sposobu liczenia wartości transakcji kontrolowanej na potrzeby identyfikacji obowiązku sporządzenia dokumentacji.

Jednorodny charakter transakcji powinien być rozumiany jako podobieństwo przedmiotu transakcji oraz innych głównych parametrów transakcji, istotnych z punktu widzenia cen transferowych (takich jak np. istotne funkcje, aktywa, ryzyka, a także sposób kalkulacji ceny, istotne warunki płatności, itd.). Jeśli są one do siebie zbliżone w ramach kilku przepływów, to poszczególne przepływy powinny być agregowane jako jedna transakcja o charakterze jednorodnym. W rezultacie można przyjąć, że jednorodny charakter transakcji jest pojęciowo zbliżony do rozumienia pojęć „transakcje jednego rodzaju" oraz „inne zdarzenia jednego rodzaju", wymienionych w obowiązującej ustawie.

Kolejne przesłanki wskazane w przepisie mają na celu ujednoznacznienie, że jedna transakcja z punktu widzenia określenia obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych to transakcja, która realizowana może być z większą liczbą podmiotów powiązanych i w ramach której wystawiana lub otrzymywana jest dowolna liczba dokumentów księgowych. Celem wprowadzenia dodatkowych przesłanek jest doprecyzowanie, że to główne parametry transakcji determinują jej jednorodny charakter, a nie liczba dokumentów księgowych lub liczba kontrahentów.

Podobnie, w przypadku kiedy sprzedaż dokumentowana jest więcej niż jedną fakturą lub innym dokumentem księgowym, a istotne parametry transakcji kontrolowanej umożliwiają stwierdzenie, że transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, sam fakt wystawienia wielu faktur w ramach jednej transakcji kontrolowanej nie wpływa na istnienie lub brak obowiązku dokumentacyjnego.

Niedopuszczalne byłoby bowiem sztuczne dzielenie jednej i jednorodnej transakcji na kilka mniejszych quasi-transakcji (np. traktowanie jako odrębnych transakcji podobnej sprzedaży

dokonywanej do wielu kontrahentów lub dokumentowanej wieloma dokumentami księgowymi). Takie działania nie byłyby zgodne z intencją regulacji i stanowiłyby działanie mające na celu uniknięcie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej. Projektowana regulacja ma na celu wyeliminowanie takich sytuacji.

Jednocześnie, ustęp 5 wskazuje czynniki, jakie należy wziąć pod uwagę przy ocenie, czy dana transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny. Czynniki te to:

- jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz
- kryteria porównywalności określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 1 pkt 1, oraz
- metody weryfikacji cen transferowych, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, oraz
- inne istotne fakty i okoliczności transakcji kontrolowanej.

Regulacja ta ma na celu ułatwienie podatnikom oceny, które transakcje kontrolowane podlegać będą obowiązkowi sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych.

<u>Art. 11l ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23x ustawy o PIT</u>

Ust. 1

W celu uniknięcia wątpliwości przepis wskazuje sposób określania wartości transakcji w zależności od ich rodzaju / typu w odniesieniu do transakcji finansowych, przypisywania dochodu do zakładu zagranicznego oraz pozostałych transakcji.

W przypadku transakcji dot. finansowania działalności dla ustalenia wartości transakcji jednorodnych należy przyjąć średni dzienny poziom rzeczywistego zobowiązania / należności z tytułu finansowania. Dla celów kalkulacji odsetek w przypadku transakcji finansowych należy uwzględnić średnią dzienną za cały rok, również dla transakcji zarządzania płynnością (*cash pooling*), ale w tym ostatnim przypadku należy odrębnie ująć salda dodatnie i ujemne.

Ust. 2

W celu uniknięcia wątpliwości przepis wskazuje podstawę dla określenia wartości transakcji kontrolowanej na potrzeby identyfikacji obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych. Przepis daje w tym zakresie pierwszeństwo wartościom wynikającym z faktur, a jeśli faktury nie są wystawiane, to w dalszej kolejności należy wziąć pod uwagę wartości wynikające z umów lub innych dokumentów (np. porozumień czy not), a jeśli takie dokumenty

nie istnieją lub nie jest możliwe stwierdzenie na ich podstawie wartości transakcji kontrolowanej, to wartość tą powinno określić się na podstawie dokonanych płatności.

Ust. 3

Przepis reguluje wyłączenie przy obliczeniu wartości transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym, wartości transakcji kontrolowanych, w stosunku do których nie ma zastosowania obowiązek sporządzania dokumentacji lokalnej dokumentacji cen transferowych (art. 11n ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23z ustawy o PIT).

Ust. 4

Celem regulacji jest wskazanie sposobu przeliczenia kwot wynikających z realizacji transakcji kontrolowanej na złote w sytuacji, jeśli transakcja realizowana jest w innej walucie – przykładowo w sytuacji, w której faktury są wystawiane lub otrzymywane w walucie innej niż złote. Regulacja w tym zakresie jest co do zasady zbieżna z przepisami ogólnymi ustawy o CIT oraz ustawy o PIT, wskazując ostatni dzień roboczy poprzedzający dokonanie operacji gospodarczej stanowiącej element transakcji kontrolowanej jako dzień, z którego należy przyjąć kurs na potrzeby przeliczenia wartości operacji na złote. Z uwagi na fakt, że wartość transakcji nie w każdym przypadku będzie kosztem czy przychodem (np. w przypadku pożyczek, gdzie część wartości transakcji jest zobowiązaniem), nie było zasadne odesłanie wprost do regulacji ogólnej z ustaw o CIT i o PIT.

Art. 11m ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23y ustawy o PIT

Celem regulacji jest zobowiązanie podatników do składania do urzędu skarbowego w terminie do końca dziewiątego miesiąca od zakończenia roku obrotowego oświadczenia, potwierdzającego sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych. Złożenie oświadczenia ma na celu zobowiązanie podatników do sporządzenia dokumentacji w tym terminie. Regulacja na stałe wydłuża termin na złożenie oświadczenia z 3 miesięcy do 9 miesięcy – termin ten zapewni dostateczną ilość czasu dla podatników na przygotowanie kompletnej dokumentacji.

Należy jednocześnie podkreślić, że podatnicy wielokrotnie wyrażali opinię, że pierwotny termin 3 miesięcy na przygotowanie dokumentacji cen transferowych, zawierającej kompletne, rzetelne i wyczerpujące informacje, jest zbyt krótki. Koliduje on bowiem z innymi obowiązkami sprawozdawczymi i podatkowymi (roczne rozliczenia pracownicze, roczne rozliczenie podatkowe spółki, badanie sprawozdania finansowego), jak również okresem ferii

zimowych (okres urlopowy). Sytuacja taka z pewnością nie sprzyjała postrzeganiu systemu podatkowego w tym obszarze jako przejrzystego i przyjaznego.

Odpowiedzią na wątpliwości ze strony podatników było wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia z 14 marca 2018 r. w sprawie przedłużenia terminów wykonania niektórych obowiązków z zakresu dokumentacji podatkowej (Dz. U. z 2018 r., poz. 555), wydłużającego termin na sporządzenie dokumentacji cen transferowych do 9 miesięcy dla terminów upływających w 2018 r. lub 2019 r. – regulacja miała więc charakter czasowy i zaistniała potrzeba uregulowania kwestii terminu w sposób systemowy.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami kompletna dokumentacja cen transferowych jest gotowa u podatnika dopiero 10 dni po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, czyli maksymalnie do 10 lipca roku następującego po roku podatkowym, za który sporządzana jest dokumentacja cen transferowych. Wynika to z faktu, że szereg danych prezentowanych w dokumentacji cen transferowych odnosi się do danych ze sprawozdania finansowego i dane te powinny być ze sobą spójne. Z kolei sprawozdanie może być nadal przedmiotem badania i może podlegać zmianom w okresie pomiędzy złożeniem zeznania podatkowego (do końca marca) a zatwierdzeniem sprawozdania (do końca czerwca). W rezultacie, nie służy uproszczeniu systemu podatkowego sytuacja, w której podatnik do końca marca zobowiązany jest złożyć oświadczenie o kompletności posiadanej dokumentacji wiedząc jednocześnie, że niektóre dane w tej dokumentacji mogą ulec zmianie po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.

Dodatkowo, wydłużenie terminu na przygotowanie dokumentacji cen transferowych oznacza danie podatnikom dodatkowych 6 miesięcy czasu na sporządzenie rzetelnej i kompletnej dokumentacji (a nie tylko częściowej, bez finalnych danych ze sprawozdania finansowego, jak jest zgodnie z obecnymi przepisami). Może się to konsekwencji jedynie przyczynić się do wyższego poziomu dyskusji pomiędzy kontrolerami a podatnikami w sytuacji, kiedy dokumentacja cen transferowych będzie przedmiotem kontroli.

Należy jednocześnie podkreślić, że zgodnie z pkt 5.27 wytycznych OECD podatnicy powinni dążyć do tego, aby ceny transferowe były określane zgodnie z zasadą *arm's length* na podstawie informacji dostępnych na moment dokonywania transakcji, a zgodność ich wyników finansowych z zasadą *arm's length* była potwierdzona na moment złożenia zeznania podatkowego. Niemniej, termin ten (odnoszący się do złożenia zeznania podatkowego) należy odczytywać z uwzględnieniem regulacji krajowych w poszczególnych państwach - w Polsce jest on stosunkowo krótki na tle regulacji obowiązujących w innych krajach. Przykładowo, w

Wielkiej Brytanii wynosi on 1 rok od zakończenia roku podatkowego, we Włoszech, Irlandii, Szwajcarii – 9 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, w Hiszpanii, Belgii, Finlandii, Litwie – co do zasady 7 miesięcy od zakończenia roku podatkowego.

Termin 9 miesięcy na przygotowanie kompletnej, rzetelnej i wyczerpującej dokumentacji podatkowej jest więc optymalny z punktu widzenia innych obowiązków raportowych i podatkowych, zapewniając jednocześnie zgodność danych w dokumentacji z danymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego.

Niezależnie od obowiązku dokumentacyjnego nałożonego na podatników należy podkreślić, że wprowadzane regulacje potwierdzają obowiązek podatników do stosowania cen rynkowych w trakcie roku, w momencie realizacji transakcji kontrolowanych, zgodnie z posiadaną najlepszą wiedzą i doświadczeniem. Jednocześnie należy podkreślić, że fakt wydłużenia terminu na sporządzenie dokumentacji cen transferowych nie będzie miał żadnego wpływu na faktyczną możliwość kontroli przez organy podatkowe prawidłowości rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi. Dokumentacja cen transferowych stanowi bowiem jedynie opis transakcji z uzasadnieniem podatnika o jej rynkowym charakterze. Z punku widzenia organu podatkowego jest to tylko punkt wyjścia do dyskusji, a ewentualny brak dokumentacji cen transferowych nie powinien stanowić dla organu podatkowego przeszkody do dokonania oceny prawidłowości rozliczeń.

Regulacja wskazuje również, że oświadczenie podpisuje kierownik jednostki podmiotu obowiązanego do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych – w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Dotychczasowe regulacje nie precyzowały jasno kwestii osoby podpisującej, co powodowało liczne wątpliwości ze strony podatników (np. czy oświadczenie te może zostać złożone przez pełnomocnika). Wskazanie osoby wymienionej w oficjalnych dokumentach rejestrowych jako upoważnionej do podpisania oświadczenia, podobnie jak wyraźne wskazanie, że oświadczenie nie może być podpisane przez pełnomocnika, wątpliwości te usuwa.

W przepisie ust. 4 wskazano też sposób złożenia ww. oświadczenia. W dotychczasowych regulacjach nie zostało to określone i w związku z tym podatnicy mieli szereg wątpliwości jaką drogą (elektroniczną czy papierową) należy to oświadczenie złożyć. Mając na celu zapewnienie przyjaznego dla podatnika formatu złożenia ww. oświadczenia, przepis ust. 4 umożliwia jego elektroniczne złożenie.

<u>Art. 11n ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23z ustawy o PIT</u>

Celem regulacji jest wprowadzenie listy transakcji, które zostaną zwolnione z obowiązku przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych. W stosunku do dotychczas obowiązujących regulacji, uwzględniając postulaty zgłaszane przez podatników, z obowiązku przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych zwalnia się m.in.:

- transakcje kontrolowane zawierane wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o ile w roku podatkowym, za który przygotowywana ma być dokumentacja cen transferowych, każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki: (a) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 6, (b) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a, (c) nie wykazał straty podatkowej,
- transakcje kontrolowane zawierane między podmiotami tworzącymi podatkową grupę kapitałową,
- transakcje, zawierane pomiędzy podmiotami, których powiązanie wynika wyłącznie z powiązań ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego (tj. pomiędzy podmiotami, które nie byłyby uznane za powiązane, jeśli ich udziałowcem – bezpośrednio lub pośrednio – nie byłby Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego),
- transakcje kontrolowane, których wartość w całości i trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (zwolnienie to nie dotyczy sytuacji, w której koszty uzyskania przychodu rozpoznawane są w innym momencie, niż zawarcie transakcji) oraz
- transakcje kontrolowane, w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych.

<u>Art. 11o ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23za ustawy o PIT</u>

Regulacja ma na celu objęcie obowiązkiem sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych transakcji, w wyniku których następuje zapłata należności o łącznej wartości przekraczającej 100 000 złotych (lub równowartość tej kwoty w innej walucie) do podmiotów,

mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Obowiązek ten obejmuje również umowy spółki niebędącej osobą prawną oraz umowy wspólnego przedsięwzięcia lub inne umowy o podobnym charakterze – jeżeli wartość przekracza 100 000 złotych lub równowartość tej kwoty w innej walucie.

Regulacja ta stanowi uzupełnienie przepisów wprowadzanego artykułu 11i ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23u ustawy o PIT, umożliwiającego szacowanie przez organy podatkowe dochodu w takich transakcjach.

Ustęp 2 zawiera regulację wskazującą sposób przeliczenia kwot w innych walutach na złote na potrzeby określenia obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych dla transakcji z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Art. 11p ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23zb ustawy o PIT

Przepis modyfikuje obecne regulacje w zakresie sporządzania grupowej dokumentacji cen transferowych – tzw. *master file*, wprowadzając ten obowiązek dla podmiotów powiązanych, należących do grupy kapitałowej, dla której sporządzane jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe i której skonsolidowane przychody przekroczyły 200 000 000 złotych lub równowartość tej kwoty w innej walucie. Przez konsolidację rozumie się konsolidację metodą pełną lub proporcjonalną. Podmioty konsolidowane metodą praw własności się pomija. Celem regulacji jest objęcie obowiązkiem przygotowania grupowej dokumentacji cen transferowych członków dużych grup kapitałowych, niezależnie od wartości indywidualnych przychodów lub kosztów danego podmiotu powiązanego. Regulacja ponadto wskazuje sposób przeliczania wartości określonych w walucie innej niż złote na walutę polską, poprzez użycie średniego kursu NBP obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy grupowa dokumentacja cen transferowych.

Podatnicy dołączają grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za zakończony rok obrotowy, do lokalnej dokumentacji cen transferowych w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. Dłuższy termin w odniesieniu do grupowej dokumentacji cen transferowych ma za zadanie zapewnić, że dokumentacja taka będzie dla podatnika dostępna, nawet jeśli jest przygotowywana przez inny podmiot, działający w ramach grup kapitałowej.

Wprowadzana regulacja umożliwia wykorzystanie przez podatników grupowej dokumentacji cen transferowych, przygotowanej przez inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych, również w języku angielskim. Wprowadzenie regulacji jest odpowiedzią na zgłaszane przez podatników postulaty możliwości bezpośredniej realizacji obowiązku posiadania grupowej dokumentacji cen transferowych poprzez użycie w tym celu dokumentacji sporządzonej na poziomie grupy kapitałowej, najczęściej w języku angielskim. Stanowi to uproszczenie obowiązku w zakresie dokumentacji cen transferowych dla podatników, należących do międzynarodowych grup kapitałowych oraz odpowiedź na zgłaszane przez nich wątpliwości, czy w przypadku kontroli posiadanie *master file* w języku angielskim nie zostanie ocenione przez organy podatkowe jako brak kompletnej dokumentacji cen transferowych. Należy podkreślić, że posiadanie dokumentacji grupowej opracowanej przez inny podmiot powiązany nie zwalnia podatnika z odpowiedzialności za to, żeby grupowa dokumentacja cen transferowych była kompletna i zawierała wszystkie elementy wskazane w przepisach ustawy.

Jednocześnie, na żądanie organu podatnik ma obowiązek przedłożenia grupowej dokumentacji cen transferowych w języku polskim (tłumaczenia dokumentacji grupowej sporządzonej w języku angielskim) w terminie 30 dni od dnia doręczenia tego żądania. Termin ten zapewnia podatnikom dostateczną ilość czasu na dokonanie tłumaczenia dokumentacji grupowych, będących często bardzo obszernymi opracowaniami.

Art. 11q ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23zc ustawy o PIT

Regulacja wskazuje elementy, jakie powinny zawierać lokalna dokumentacja cen transferowych oraz grupowa dokumentacja cen transferowych. Szczegółowy zakres poszczególnych elementów dokumentacji cen transferowych, zarówno lokalnej jak i grupowej, zostanie uregulowany w drodze rozporządzenia, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Celem wprowadzanej regulacji jest uporządkowanie i zwiększenie przejrzystości wymagań w stosunku do podatnika w odniesieniu do lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych. Należy podkreślić, że regulacje nie wprowadzają nowych obowiązków dla podatników, a jedynie odpowiednio strukturyzują obowiązki już istniejące oraz ujednolicają je z rekomendacjami wynikającymi z Wytycznych OECD.

W obowiązujących regulacjach część wymagań, dotyczących zawartości dokumentacji cen transferowych znajduje się w przepisach ustawowych (art. 9a), a część w przepisach wykonawczych (np. w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017

r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – Dz. U. z 2017 r., poz. 1753). Podział taki skutkował wątpliwościami po stronie podatników odnośnie zakresu obowiązków związanych z zawartością dokumentacji i wynikających z konieczności równoczesnego porównywania zapisów dwóch aktów prawnych. Wprowadzana regulacja w znacznej mierze te wątpliwości zlikwiduje, pozostawiając główne elementy dokumentacji jako przepis ustawowy, a następnie precyzując ich szczegóły w przepisach wykonawczych.

Ponadto, w zakresie dokumentacji grupowej, wprowadzane regulacje odnoszą się bezpośrednio do Wytycznych OECD. Powinno to stanowić znaczące uproszczenie dla podatników, w szczególności realizujących transakcje transgraniczne.

W rezultacie wprowadzanej regulacji, jeśli transakcja kontrolowana spełniać będzie przesłanki określone w art. 11k ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23w ustawy o PIT, lokalna dokumentacja cen transferowych dla takiej transakcji zawierać będzie wszystkie elementy wskazane w ust. 1 (przy uwzględnieniu wyjątku, wskazanego w ust. 3). Każda lokalna dokumentacja cen transferowych zawierać będzie więc również analizę cen transferowych i stanowiącą jej element analizę porównawczą. Analiza ta stanowi kluczowy element lokalnej dokumentacji cen transferowych, mający za zadanie wykazać rynkowy charakter stosowanej w transakcji ceny transferowej. Ustęp 1 pkt 3 lit. b wskazuje, że w przypadkach, w których sporządzenie analizy porównawczej nie będzie właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych (np. w niektórych przypadkach związanych z zastosowaniem wyceny) lub nie będzie możliwe przy zachowaniu należytej staranności, lokalna dokumentacja cen transferowych powinna zawierać inną analizę, wykazującą zgodność warunków transakcji kontrolowanej z warunkami rynkowymi. Szczegółowe informacje na temat zawartości analizy porównawczej zawierać będzie przepis wykonawczy.

Wprowadzane przepisy eliminują obecną w obowiązujących regulacjach konieczność przygotowania dokumentacji cen transferowych nie zawierającej analizy porównawczej dla podatników, których przychody lub koszty mieściły się w przedziale od 2 000 000 euro do 10 000 000 euro. Stanowiło to uciążliwy obowiązek administracyjny dla podatników, jednocześnie nie dając organom podatkowym wartościowego narzędzia do weryfikacji cen transferowych.

Regulacja ustępu 3 artykułu 11q ustawy o CIT oraz odpowiednio ustępu 3 art. 23zc ustawy o PIT zwalnia z obowiązku uwzględnienia analizy porównawczej albo analizy zgodności (jako

elementu analizy cen transferowych) w lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji, spełniających warunki do skorzystania z wskazanego w art. 11f i art. 11g ustawy o CIT oraz odpowiednio w art. 23r i art. 23s ustawy o PIT trybu wykazania, że warunki transakcji nie odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane (*safe harbours*). Wprowadzenie tej regulacji uzasadnione jest uproszczeniem dla podatników, zawierających transakcje o charakterze rutynowymi, nie powodujących istotnego ryzyka zaniżenia dochodu i nie wymagających w związku z tym dodatkowego wykazania zgodności warunków takich transakcji z warunkami rynkowymi.

Art. 11r ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23zd ustawy o PIT

Regulacja utrzymuje dotychczasowy obowiązek dokonywania aktualizacji analizy porównawczej, stanowiącej element lokalnej dokumentacji cen transferowych, nie rzadziej niż raz na 3 lata chyba, że zmiana warunków ekonomicznych uzasadnia aktualizację z większą częstotliwością.

Jednocześnie, nie uregulowano odrębnie kwestii aktualizacji lokalnej dokumentacji cen transferowych. Brak konieczności dodatkowej regulacji w tym zakresie wynika wprost z konstrukcji art. 11k ust. 1 ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23w ust. 1 ustawy o PIT, zgodnie z którym lokalna dokumentacja sporządzana jest za rok obrotowy dla transakcji kontrolowanej, której wartość przekracza określone dla danej kategorii progi. Dodatkowo, podatnik rokrocznie składa oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji dla transakcji, objętych obowiązkiem dokumentacyjnym. Po zakończeniu każdego roku obrotowego podmiot powiązany powinien więc odrębnie ocenić, dla jakich transakcji kontrolowanych powstał obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych i przygotować odpowiednią dokumentację cen transferowych – uwzględniając wszystkie ewentualne zmiany zaistniałe w porównaniu do roku poprzedniego.

Art. 11s ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23ze ustawy o PIT

Regulacja umożliwia organom podatkowym zażądanie od podmiotów zobowiązanych do przygotowania lokalnej lub grupowej dokumentacji cen transferowych przedłożenia w terminie 7 dni lokalnej dokumentacji cen transferowych lub grupowej dokumentacji cen transferowych – w zależności od rodzaju dokumentacji cen transferowych, do której przygotowania podmiot był zobowiązany i który organ podatkowy określi w żądaniu. Utrzymany został termin 7 dni na przedłożenie dokumentacji przez podatnika – termin ten w założeniu ma służyć podatnikowi jedynie do wykonania czynności technicznych, związanych ze sporządzoną wcześniej

dokumentacją cen transferowych (takich jak np. wydruk, ostateczna weryfikacja i drobne uzupełnienia, zapisanie na nośnikach elektronicznych). Zakłada się bowiem, że podatnik składając oświadczenie, o którym mowa w art. 11m ust. 1 ustawy o CIT oraz odpowiednio w art. 23y ust. 1 ustawy o PIT posiada kompletną lokalną dokumentację cen transferowych.

Przepis ustępu 2 umożliwia organom podatkowym zażądanie lokalnej dokumentacji cen transferowych również dla transakcji kontrolowanych, których wartość nie przekroczyła wysokości progów, określonych w art. 11k ust. 2 ustawy o CIT oraz odpowiednio w art. 23w ust. 2 ustawy o PIT, pod warunkiem wskazania przez organy podatkowe okoliczności, wskazujących na prawdopodobieństwo zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej. Podatnik będzie miał 30 dni na spełnienie tego żądania. Regulacja ma na celu zapewnienie, że w sytuacji wystąpienia istotnego prawdopodobieństwa zaniżenia przez podatnika wartości transakcji, podatnik będzie zobowiązany do przekazania organom podatkowym informacji na temat transakcji kontrolowanej w formie lokalnej dokumentacji cen transferowych. Należy podkreślić, że warunkiem skorzystania przez organy podatkowe z tego przepisu jest wykazanie w żądaniu prawdopodobieństwa zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej oraz wskazanie, których transakcji kontrolowanych żądanie dotyczy.

Powyższa regulacja, co do zasady, utrzymuje obowiązującą regulację w tym zakresie, nie wprowadzając nowych obowiązków dla podatników.

Jednocześnie, z możliwości zażądania przez organy podatkowe lokalnej dokumentacji cen transferowych w trybie wskazanym w projektowanej regulacji zwolnione są podmioty, spełniające warunki uznania ich za mikroprzedsiębiorców w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646). Wyłączenie to ma na celu nienakładanie na mikroprzedsiębiorców nadmiernych obciążeń administracyjnych. Dodatkowo należy zauważyć, że w obecnie obowiązujących przepisach, próg przychodów/kosztów, od którego pojawia się obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej zaczyna się od 2 mln EUR. W związku z tym, na podstawie obecnie obowiązujących przepisów, część podatników o stosunkowo niedużych przychodach/kosztach (w większości zaliczanych do kategorii mikroprzedsiębiorców) została wyłączona z obowiązku dokumentacyjnego. Stąd też, projektowana regulacja w tym zakresie stanowi kontynuację wyłączenia już obowiązującego, a także zapewnia spójność systemową. Trudno racjonalnie przewidywać, że podmiot dokonujący obrotu 2 mln euro rocznie (jeden z warunków zaliczenia przedsiębiorcy do kategorii mikroprzedsiębiorców), będzie dokonywał szczególnie ryzykownych z punktu widzenia systemu podatkowego transakcji w sytuacji, gdy regulator sam

definiuje najniższy próg podobnej transakcji na kwotę 2 mln złotych. Należy też wyjaśnić, że stosowne wyłączenie nie stanowi dyskryminacji podmiotów większych, gdyż te z racji skali swej działalności bezsprzecznie częściej tworzą złożone struktury gospodarcze, co zwiększa ryzyko podatkowe. Ponadto ich wielkość pozwala w łatwiejszy sposób, niż miałoby to miejsce w przypadku podmiotów najmniejszych, sprostać obowiązkom dokumentacyjnym.

Z drugiej strony należy podkreślić, że państwo nie pozostaje bezbronne w przypadku, gdyby zaistniały przypadki wykorzystywania najmniejszych struktur do przerzucania dochodów. Mikroprzedsiębiorcy są zwolnieni z obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych, natomiast nie są zwolnieni ze stosowania zasady ceny rynkowej wyrażonej w art. 11c ust. 2 ustawy o CIT oraz art. 23o ust. 2 ustawy o PIT. W rezultacie organy podatkowe mogą badać warunki transakcji zawieranych przez mikroprzedsiębiorców z podmiotami z nimi powiązanymi i w tym celu wykorzystywać wszystkie standardowe narzędzie kontrolne (czynności sprawdzające, kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową, postępowanie podatkowe). Różnicą w stosunku do weryfikacji podmiotów większych będzie okoliczność, że już na samym wstępie tego typu działań organ podatkowy nie będzie dysponował syntetyczną informacją w zakresie cen transferowych, wynikającą z lokalnej dokumentacji cen transferowych. Natomiast organ podatkowy będzie mógł żądać innych dokumentów, które pozwolą mu na zweryfikowanie, czy charakter transakcji zawieranych przez mikroprzedsiębiorcę ma charakter rynkowy, np. umów, faktur, kalkulacji, wycen i wszelkich innych dowodów, które organ podatkowy uzna za stosowane w celu prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy. Kontrolowany mikroprzedsiębiorca powinien też współpracować z organem kontrolnym na ogólnych warunkach.

Uwzględniając fakt, że regulacja wprowadza dodatkowe uprawnienie dla organów podatkowych, w celu zapewnienia podatnikom realnej możliwości przygotowania lokalnej dokumentacji cen transferowych, do przepisu wprowadzono zapis dotyczący terminu na jej przedłożenie. Termin ten jest dłuższy niż ten wskazany w ustępie 1 z uwagi na fakt, że jest on terminem na sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych i jej przedłożenie. Zakłada się bowiem, że podatnik w momencie otrzymania żądania, o którym mowa w ustępie 2, takiej dokumentacji posiadał nie będzie. Ponadto, zakres takiej lokalnej dokumentacji cen transferowych będzie ograniczony w stosunku do podstawowego zakresu, o którym mowa w art. 11q ust. 1 ustawy o CIT i odpowiednio w art. 23zc ust. 1 ustawy o PIT, nie obejmie on bowiem analizy porównawczej lub analizy zgodności, przygotowanie których wymaga zazwyczaj większego nakładu pracy po stronie podatnika.

Ustęp 3 precyzuje, że w odniesieniu do żądania, o którym mowa w ustępie 1, termin na przedstawienie podatnikowi żądania przedłożenia dokumentacji uzależniony jest od rodzaju dokumentacji cen transferowych, której dotyczy żądanie. Jeśli żądanie dotyczy dokumentacji lokalnej, to nie może zostać przedstawione wcześniej, niż po upływie dziewiątego miesiąca od zakończenia roku obrotowego, a jeśli dotyczy dokumentacji grupowej – nie wcześniej niż po upływie dwunastego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego.

W rezultacie, organy podatkowe nie mogą żądać od podatnika dokumentacji cen transferowych przed upływem terminów przewidzianych dla podatników na przygotowanie danego rodzaju dokumentacji cen transferowych.

Art. 11t ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23zf ustawy o PIT

Regulacja wprowadza obowiązek składania w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego przez podmioty powiązane, zobowiązane do przygotowania dokumentacji cen transferowych oraz krajowe podmioty powiązane zawierające transakcje kontrolowane z innym krajowym podmiotem powiązanym, informacji o cenach transferowych. Informacja będzie miała formę elektroniczną, co ma za zadanie ułatwić podatnikom jej składanie oraz umożliwić efektywną analizę złożonych informacji przez właściwy organ.

Wprowadzona regulacja zastępuje obowiązek składania uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązanymi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązanymi (na formularzu CIT-TP) w oparciu o przepis art. 27 ust. 5 ustawy o CIT lub odpowiednio na formularzu PIT-TP w oparciu o przepis art. 45 ust. 9 ustawy o PIT. Ponadto, z zakresu danych objętych informacją o cenach transferowych wynika, że jej przygotowanie nie będzie wymagało od podatników gromadzenia i przetworzenia informacji innych niż te, które są albo stale dostępne dla podatnika (takich jak dane identyfikacyjne oraz ogólne informacje finansowe) albo znajdują się w posiadanej przez podatnika lokalnej dokumentacji cen transferowych. W efekcie, wprowadzenie regulacji nie zwiększa więc obciążeń podatników, związanych z realizacją obowiązków w zakresie cen transferowych, a poprzez zastosowanie formy elektronicznej i łatwo dostępnych dla podatnika danych, w znaczący sposób upraszcza realizację tych obowiązków.

W odniesieniu do spółek niemających osobowości prawnej, podmiotem zobowiązanym do przekazania informacji o cenach transferowych będzie wyznaczony wspólnik takiej spółki – tj., informacja składana będzie przez wspólnika za spółkę niemającą osobowości prawnej. Jednocześnie, wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z

odpowiedzialności za nieprzekazanie informacji o cenach transferowych. Regulacja ta ma na celu zapewnienie, że informacja o cenach transferowych składana będzie również w odniesieniu do spółek niemających osobowości prawnej.

Z uwagi na fakt, że raportowane informacje w dużej mierze wynikać będą z przygotowanej lokalnej dokumentacji cen transferowych, termin na złożenie informacji o cenach transferowych jest tożsamy z terminem na przygotowanie tej dokumentacji.

Celem wprowadzanej regulacji będzie pozyskanie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej szczegółowych informacji o warunkach transakcji kontrolowanych, zawieranych przez podatników zobowiązanych do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych. Informacje te dotyczyć będą transakcji kontrolowanych, co do których powstał obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 11k ust. 1 ustawy o CIT lub odpowiednio w art. 23w ust. 1 ustawy o PIT– tj. transakcji kontrolowanych, których wartość przekroczyła progi wskazane w tym przepisie. Gromadzone informacje służyć będą dwóm zasadniczym celom, tj. (i) analizom statystycznym i ekonomicznym, w tym w szczególności pod kątem projektowania regulacji w zakresie cen transferowych (w tym celu, bieżący dostęp za pomocą systemu teleinformatycznego do informacji o cenach transferowych zapewniony będzie miał Minister Finansów) oraz (ii) analizie ryzyka zaniżenia dochodu przez podatników poprzez zachowania nierynkowe – co stanowi kompetencję Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Należy podkreślić, że wprowadzenie obowiązku składania informacji o cenach transferowych oraz analiza składanych informacji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w celu oceny ryzyka zaniżenia dochodu stanowi również realizację w praktyce przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r. poz. 646). Art. 47 ust. 1 tej ustawy wskazuje, że kontrola u przedsiębiorcy powinna być poprzedzona dokonaniem analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej. Analiza taka powinna w szczególności wskazywać obszary podmiotowe i przedmiotowe, w których ryzyko naruszenia przepisów jest największe. Informacja o cenach transferowych stanowi narzędzie do przeprowadzenia takich analiz w obszarze cen transferowych, umożliwiając skuteczniejsze kontrole w tym zakresie, jednocześnie zmniejszając prawdopodobieństwo kontroli u tych podatników, gdzie analiza wykazała niewielkie ryzyko zaniżenia dochodu wskutek stosowania warunków, odbiegających od warunków rynkowych. Stanowi to dla tych podatników znaczące ułatwienie, istotnie zmniejszając obciążenia związane z obsługą kontroli w obszarze cen transferowych, umożliwiając jednocześnie organom

podatkowym skoncentrowanie się na obszarach, w których istnieje istotne ryzyko zaniżenia dochodu.

Drugim celem pozyskiwania informacji o cenach transferowych jest ocena skutków istniejących regulacji w zakresie cen transferowych i w rezultacie oceny, dokonywanie zmian w regulacjach bądź wprowadzanie nowych, efektywniej spełniających swoje cele. W tym zakresie mieści się ocena możliwości wprowadzenia kolejnych ułatwień dla podatników, przy jednoczesnym zapewnieniu odpowiedniego poziomu wpływów z podatków dochodowych. Jest to przykładowo ocena możliwości wprowadzenia kolejnych uproszczeń o charakterze *safe harbours* na wzór tych wprowadzonych obecnym projektem dot. usług mających charakter usług o niskiej wartości dodanej i pożyczek, czy też ocena efektywności wysokości projektowanych progów transakcyjnych na potrzeby przygotowania dokumentacji cen transferowych. Warto zauważyć, że obecnie nie istnieją pełne dane pozwalające określić ilu podatników jest zobowiązanych do sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych, jakiego rodzaju transakcje są dokumentowane oraz ile jest tych transakcji. Informacje te są niezbędne w celu tworzenia prawa, które w odpowiedni i proporcjonalny sposób będzie równoważyło interesy podatników oraz interesy budżetu państwa.

Wprowadzana regulacja nie stanowi nałożenia na podatników zupełnie nowych obowiązków, związanych z przekazywaniem informacji o cenach transferowych i transakcjach z podmiotami powiązanymi. Należy podkreślić, że zastępuje ona istniejący obowiązek składania informacji na formularzach CIT-TP i PIT-TP przy czym, informacja o cenach transferowych będzie rozwiązaniem znacznie mniej skomplikowanym do wypełnienia poprzez ścisłe powiązanie ze sposobem prezentacji informacji w dokumentacji cen transferowych.

Należy ponadto podkreślić, że informacja o cenach transferowych wymaga jedynie koniecznych informacji do ustalenia prawidłowej ceny transferowej, a więc są to środki niezbędne i proporcjonalne służące do osiągnięcia wskazanego celu. Zgodnie z art. 14 ust. 1 pkt 9 i 20 ustawy z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej, do zadań Szefa KAS należy m.in. prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka, a także koordynowanie kontroli celno-skarbowych wykonywanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych. Prowadzenie poprawnych analiz z jednej strony pozwala na właściwe typowanie podmiotów do czynności kontrolnych (co wpływa zarówno na wzrost skuteczności działania organów oraz zmniejszenie niedogodności związanych z obsługą organu kontrolnego dla podmiotów, wobec których działania kontrolne są nieuzasadnione), z drugiej zwiększa

efektywność działania służb skarbowych (do czego zobowiązuje ustawa o finansach publicznych). Z kolei zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, minister właściwy do spraw finansów publicznych odpowiada m.in. za realizację dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich oraz opłat. W związku z powyższym główne cele, dla których wprowadza się raportowanie informacji o cenach transferowych (TP-R), tj. analiza ryzyka oraz realizacja dochodów z podatków bezpośrednich, są spójne z kompetencjami i zadaniami Szefa KAS i MF.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych wyda szczegółowe objaśnienia dotyczące szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o cenach transferowych wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, uwzględniając konieczność zapewnienia dokonywania prawidłowej analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych oraz innych analiz ekonomicznych lub statystycznych.

Art. 2 pkt 10 (zmiana art. 12 ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 5 (zmiana art. 11 i art. 14 ustawy o PIT)

Celem regulacji jest doprecyzowanie stosowania przepisów dotyczących nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń w odniesieniu do podmiotów powiązanych. Regulacja precyzuje, że w przypadku podmiotów powiązanych ocena czy dane świadczenie może być uznane za świadczenie nieodpłatne lub częściowo odpłatne, powinna uwzględniać całokształt relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi, z zastrzeżeniem że są one obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane (tj. z uwzględnieniem szczególnych przepisów dotyczących zasady ceny rynkowej wprowadzanych niniejszą nowelizacją w art. 11c ustawy o CIT oraz w art. 23o ustawy o PIT). Dotychczas, konieczność uwzględniania przepisów o cenach transferowych w odniesieniu do podmiotów powiązanych wynikała z charakteru tych przepisów – tj. ich szczególnego charakteru w stosunku do przepisów ogólnych. Teraz kwestia ta została ostatecznie potwierdzona w zmienianych regulacjach.

Przepis dodaje też ogólną regulację dot. przychodów, przy których ustalaniu uwzględnia się korekty cen transferowych dokonane zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Celem zmiany ustępu 3l art. 12 ustawy CIT oraz art. 14 ust. 1o ustawy o PIT wprowadzenia regulacji jest doprecyzowanie momentu ujęcia korekty przychodów z tytułu korekty cen transferowych i ujednolicenie podejścia w tym zakresie. Przepis wprowadza podejście, że korekta taka powinna zostać ujęta w okresie rozliczeniowym, którego dotyczy, a nie w okresie,

kiedy została wystawiona faktura korygująca lub inny dokument potwierdzający dokonanie korekty.

Art. 2 pkt 11 lit. a (zmiana art. 14 ust. 6 ustawy o CIT)

Regulacja uchyla art. 14 ust. 6 ustawy o CIT. Przepis ten nie będzie miał zastosowania wobec zmiany w art. 14 ust. 7 ustawy o CIT.

Art. 2 pkt 7 lit. b (dodanie ust. 7 do art. 14 ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 8 (dodanie ust. 5 do art. 19 ustawy o PIT)

Regulacja ma na celu zapewnienie, że do transakcji kontrolowanych będą miały zastosowanie tylko przepisy wskazane w dodanym Rozdziale 1a, a nie ogólne regulacje art. 14 ustawy o CIT (lub odpowiednio w dodanym Rozdziale 4b, a nie ogólne regulacje art. 19 ustawy o PIT). Celem wprowadzenia przepisu jest wyeliminowanie sporów interpretacyjnych w odniesieniu do szczególnego charakteru regulacji w zakresie cen transferowych w odniesieniu do regulacji art. 14 ustawy o CIT lub art. 19 ustawy o PIT.

Art. 2 pkt 12 lit. e (zmiana brzmienia art. 15 ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 10 (zmiana brzmienia art. 22 ustawy o PIT)

Przepis dodaje też w ust. 1ab ogólną regulację dot. kosztów uzyskania przychodów, przy których ustalaniu uwzględnia się korekty cen transferowych dokonane zgodnie z zasadę ceny rynkowej.

Celem wprowadzenia regulacji w ust. 4k (ust. 7e w przypadku ustawy o PIT) jest doprecyzowanie momentu ujęcia korekty kosztu uzyskania przychodu z tytułu korekty cen transferowych i ujednolicenie podejścia w tym zakresie. Przepis wprowadza podejście, że korekta taka powinna zostać ujęta w okresie rozliczeniowym, którego dotyczy, a nie w okresie, kiedy została wystawiona faktura korygująca lub inny dokument potwierdzający dokonanie korekty. Regulacja wprowadza symetrię w rozpoznawaniu momentu ujęcia przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów z tytułu korekty cen transferowych.

Art. 1 pkt 24 (zmiana art. 30c ust. 2 ustawy o PIT)

Zmiana ma charakter porządkujący i ma na celu dostosowanie brzmienia art. 30c ust. 2 do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 4b ustawy o PIT.

Art. 2 pkt** 14 **(skreślenie art. 15ca ustawy o CIT)

Uchylenie artykułu 15ca jest wyrazem dążenia do dalszego upraszczania przepisów prawa podatkowego. Wskutek wprowadzenia przepisów Rozdziału 1a ustawy o CIT, na podstawie

których organy podatkowe mogą zarówno badać zdolność kredytową, jak również dokonywać recharakteryzacji i nierozpoznania transakcji kontrolowanych (w tym transakcji finansowych), dalsze utrzymywanie tożsamych co do celu regulacji art. 15ca ustawy o CIT jest zbędne.

Art. 2 pkt 15 (zmiany art. 15e ust. 1 i ust. 10 ustawy o CIT)

Zmiany mają charakter porządkujący i mają na celu dostosowanie brzmienia art. 15e do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 1a ustawy o CIT. Pozostawiony zostaje 5% limit, od którego liczona jest nadwyżka kosztów usług wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1-3 ustawy o CIT, które podatnik zobowiązany jest wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów.

Art. 2 pkt 22 (zmiany art. 18d ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 21 (zmiany art. 26e ustawy o PIT)

Zmiany mają charakter porządkujący i mają na celu dostosowanie brzmienia art. 18d do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 1a w ustawie o CIT oraz odpowiednio art. 26e do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 4b w ustawie o PIT.

Art. 2 pkt 23 (zmiana art. 19 ust. 4 ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 26 (zmiana art. 30d ust. 1 ustawy o PIT)

Zmiana ma charakter porządkujący i ma na celu dostosowanie brzmienia art. 19 ust. 4 ustawy o CIT oraz art. 30d ust. 1 do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 1a ustawy o CIT oraz odpowiednio Rozdziału 4b ustawy o PIT.

Art. 2 pkt 24 (zmiana art. 21 ustawy o CIT)

Zmiana ma charakter porządkujący i ma na celu dostosowanie brzmienia art. 21 ust. 7 do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 1a ustawy o CIT.

Art. 2 pkt 27 (zmiana art. 24a ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 28 (zmiany art. 30f ustawy o PIT)

Zmiany mają charakter porządkujący i mają na celu dostosowanie brzmienia art. 24a do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 1a w ustawie o CIT oraz odpowiednio art. 30f do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 4b w ustawie o PIT, w zakresie listy krajów lub terytoriów uznanych za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową oraz sposobu określenia udziału pośredniego.

Art. 2 pkt 28 (zmiana art. 24b ustawy o CIT) oraz zmiany art. 30g ustawy o PIT

Zmiany mają charakter porządkujący i mają na celu dostosowanie brzmienia art. 24b do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 1a w ustawie o CIT oraz odpowiednio art.

30g do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 4b w ustawie o PIT, w zakresie definicji podmiotów powiązanych.

Art. 2 pkt 32 (zmiana art. 26 ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 22 (zmiana art. 27g ustawy o PIT)

Zmiany mają charakter porządkujący i mają na celu dostosowanie brzmienia art. 26 do numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 1a ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 27g numeracji i treści artykułów dodanego Rozdziału 4b ustawy o PIT, w zakresie listy krajów lub terytoriów uznanych za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową.

Art. 2 pkt 34 (zmiany w art. 27 ustawy o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 34 (zmiany w art. 45 ustawy o PIT)

Zmiany dotyczą zniesienia obowiązku składania przez niektórych podatników uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązanymi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązanymi (CIT-TP lub PIT-TP). Obowiązek ten zostanie zastąpiony obowiązkiem składania informacji o cenach transferowych na podstawie wprowadzanego art. 11t w ustawie o CIT lub odpowiednio art. 23zf w ustawie o PIT.

Ponadto, zmiana ma na celu dostosowanie brzmienia regulacji art. 27 ustawy o CIT i art. 45 ustawy o PIT do wprowadzonego w Ordynacji podatkowej pojęcia „cena transferowa".

Art. 2 pkt 36 (dodanie Załącznika nr 6 w ustawie o CIT) oraz odpowiednio art. 1 pkt 35 (dodanie Załącznika nr 4 w ustawie o PIT)

Zmiana wprowadza do ustawy o CIT Załącznik nr 6 i odpowiednio do ustawy o PIT Załącznik nr 4, zawierający katalog usług, o których mowa w art. 11f ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT i odpowiednio art. 23r ust. 2 pkt 1. Załącznik został wprowadzony w celu określenia usług, do których może mieć zastosowanie wprowadzany ust. 1 art. 11f ustawy o CIT i odpowiednio ust. 1 art. 23r ustawy o PIT. Lista usług ma na celu ułatwienie podatnikom określenia, czy świadczone lub nabywane przez podatnika usługi mogą zostać uznane za usługi, do których może mieć zastosowanie wprowadzany ust. 1 art. 11f ustawy o CIT i odpowiednio ust. 1 art. 23r ustawy o PIT (po spełnieniu pozostałych warunków określonych w przepisie). Katalog usług opracowany został w oparciu o rezultaty prac OECD oraz Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w obszarze usług o niskiej wartości dodanej.

2. Zmiany do ustawy Ordynacja podatkowa

Art. 3 pkt 1

Celem przepisu jest wprowadzenie do ustawy Ordynacja podatkowa definicji pojęcia „cena transferowa”, tożsamego z definicją w ustawie o CIT i ustawie o PIT – poprzez odesłanie do definicji w tych ustawach.

Ponadto, celem przepisu jest dostosowanie odwołania w Ordynacji podatkowej do zmian oznaczeń jednostek legislacyjnych w zakresie cen transferowych w ustawie o CIT i ustawie o PIT, dokonanych niniejszą ustawą – odpowiednio art. 11a ust. 1 pkt 4 zamiast art. 11 oraz art. 23m ust. 1 pkt 4 zamiast art. 25 – w definicjach „podmiotu krajowego” i „podmiotu zagranicznego”.

Art. 3 pkt 2

Regulacja ma na celu dostosowanie brzmienia ustawy Ordynacja podatkowa do wprowadzonego pojęcia „cena transferowa”.

Art. 3 pkt 20

Przepis ma na celu uchylenie regulacji art. 82 § 1a, która w sposób zawiły określała obowiązki w zakresie informowania przez podmioty, sporządzające uproszczone sprawozdanie w zakresie cen transferowych, o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego. Dotychczasowa regulacja wskazywała na wyjątek od wyjątku w tej sprawie. W wyniku zmiany oba obowiązki informacyjne (w zakresie nierezydentów oraz cen transferowych) będą regulowane odrębnie.

Art. 3 pkt 21

Przepis ma na celu podwyższenie z 5% do 25% limitu związanego w określeniem podmiotu na który nałożono obowiązek informacyjny w zakresie wypłacanych przez podmiot będący nierezydentem osobom fizycznym będącym nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego. Warunkiem powstania tego obowiązku będzie przypadek, gdy podmiot będący nierezydentem bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu lub kontroli podmiotu, którego dotyczy obowiązek informacyjny, albo posiada udział w kapitale tego podmiotu uprawniający do co najmniej 25% wszystkich praw głosu. Zmiana ma na celu ujednolicenie progu determinującego powstanie powiązań z odpowiednimi regulacjami ustawy o PIT i ustawy o CIT.

Art. 3 pkt 40

Celem przepisu jest dostosowanie odwołania w Ordynacji podatkowa do zmian oznaczeń jednostek legislacyjnych w ustawie o CIT i ustawie o PIT, dokonanych niniejszą ustawą, w zakresie cen transferowych – odpowiednio art. 11a ust. 1 pkt 5 zamiast art. 11 oraz art. 23m ust. 1 pkt 5 zamiast art. 25.

Zmiany do ustawy Kodeks karny skarbowy

Przepis ma na celu wprowadzenie zmian w Kodeksie karnym skarbowym. Przewiduje on wprowadzenie kary grzywny do 720 stawek dziennych zarówno za:

- niezłożenie oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji podatkowej;
- niezłożeniu, złożeniu po terminie lub złożeniu nieprawdziwej informacji o cenach transferowych.

3. Wpływ regulacji na mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców

Projektowana ustawa będzie mieć pozytywny wpływ na warunki funkcjonowania i rozwoju mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców.

Wprowadzane regulacje będą skutkować mniejszym niż do tej pory obciążeniem dla mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, wynikającym z konieczności zapewnienia zgodności z wprowadzanymi przepisami. Korzystny wpływ na ich działalność będzie miała likwidacja lub znaczące ograniczenie obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych, wynikające wprost z podniesienia wysokości progów dokumentacyjnych.

Ponadto, korzystny wpływ na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców będzie miało ograniczenie agresywnego planowania podatkowego z wykorzystaniem cen transferowych, stosowanego głównie 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 lobbingowej w procesie stanowienia prawa, projekt ustawy został zamieszczony na stronie podmiotowej Biuletynu

Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji w zakładce „Rządowy proces legislacyjny”.

VI. Szczegółowe omówienie pozostałych przepisów

Art. 1. – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa o PIT)

- pkt 1 - zmiana dotycząca art. 3 ust. 2b ustawy o PIT

Zmiana polega na wskazaniu *expressis verbis*, iż nowa kategoria dochodów (przychodów) jakim są dochody z niezrealizowanych zysków, określona w dodawanym Rozdziale 6a stanowi dochód (przychód) osiągnięty na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 2a ustawy o PIT. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT Rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. podatku z tytułu wyjścia, *exit tax*).

- pkt 2 - zmiana dotycząca art. 5a ustawy o PIT

Zmiany polegają na dodaniu w słowniczku definicji:

- waluty wirtualnej, zdefiniowano ją poprzez odesłanie do definicji z ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723).

- ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

- pożyczki papierów wartościowych,

- rzeczywistego właściciela (mając na uwadze wskazane już w niniejszym dokumencie (część ogólna uzasadnienia) przesłanki obowiązywania szerokiego pojęcia rzeczywistego właściciela (*beneficial owner*), do ustawy o PIT wprowadzona zostaje definicja legalna).

- pkt 3 – zmiany dotyczące art. 9 ustawy o PIT

lit. a i b - zmiany dotyczące art. 9 ust. 1a i 2 ustawy o PIT mają charakter dostosowawczy i są związane z dodaniem art. 23ca regulującego preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX, Innovation Box) oraz 30da regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. c - zmiana dotycząca art. 9 ust. 3a ustawy o PIT polega na wyłączeniu możliwość pomniejszania dochodu o straty z odpłatnego zbycia walut wirtualnych. Nadwyżka kosztów poniesionych w danym roku podatkowym nad przychodami osiągniętymi w tym samym roku, zwiększać będzie koszty uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej w następnym roku podatkowym. Regulacja ta wynika zatem z przyjętej konstrukcji rozliczania w

podatku PIT dochodów uzyskiwanych ze zbycia walut wirtualnych. Ponadto przepis wprowadza wyłączenie możliwości rozliczania strat z tytułu niezrealizowanych zysków.

- pkt 4- zmiana dotycząca art. 10 ustawy o PIT

lit. a - Zmiana polega na dodaniu do katalogu źródeł przychodów określonych w art. 10 ust. 1 ustawy PIT w pkt 8a odrębnego źródła pn. „niezrealizowane zyski".

- pkt 5 - zmiana dotycząca art. 11 ustawy o PIT

lit. a - Zmiana o charakterze porządkowym związana z dodaniem art. 30ca regulującego preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX, *Innovation Box*) i 30j regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. b – zmiana dotyczy przepisów w zakresie cen transferowych

- pkt 6 - zmiana dotycząca art. 14 ustawy o PIT

Zmiana ta została szerzej opisana w części uzasadnienia dotyczącej zmian w zakresie cen transferowych.

- pkt 7 - zmiana dotycząca art. 17 ustawy o PIT

lit. a – regulacja art. 17 ust. 1 pkt 11 i 12 ustawy o PIT kwalifikuje do przychodów z kapitałów pieniężnych przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej (pkt 11) oraz przychody z pożyczek papierów wartościowych (pkt 12).

lit. b - Dodawany przepis art. 1f określają sposób rozumienia pojęcia „odpłatne zbycie waluty wirtualnej". Przychód z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej będzie powstawał w sytuacji, gdy za walutę wirtualną otrzymywane są „tradycyjne" środki płatnicze i wartości pieniężne lub następuje „zapłata" wirtualną walutą za określony towar, usługę lub prawo majątkowe (inne niż waluta wirtualna) albo uregulowanie nią innego zobowiązania Odpłatnym zbyciem waluty wirtualnej nie będzie zatem wymiana waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną. Taka wymiana między walutami wirtualnymi nie będzie rodziła skutków w podatku dochodowym.

Przepis 1g włącza do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych przychody uzyskane z obrotu walutami wirtualnymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, z wyjątkiem działalności, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Chodzi o podmioty prowadzących działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług w zakresie:

a) wymiany walut wirtualnych i środków płatniczych,

b) wymiany walut wirtualnych na inne waluty wirtualne,

c) pośrednictwa w wymianie, o której mowa w lit. a) lub b),

d) prowadzenia rachunków, czyli prowadzonych w formie elektronicznej zbiorów danych identyfikacyjnych zapewniających osobom uprawnionym możliwość korzystania z jednostek walut wirtualnych, w tym przeprowadzania transakcji ich wymiany.

Przykładem są tu m.in. podmioty prowadzące giełdy walut wirtualnych, kantory walut wirtualnych.

Dodawany przepis art. 17 ust. 1h reguluje natomiast sposób określania przychodu z pożyczki papierów wartościowych.

- pkt 8 - zmiany dotyczące art. 19 ustawy o PIT

Zmiana ta została szerzej opisana w części uzasadnienia dotyczącej zmian w zakresie cen transferowych.

- pkt 9 - zmiany dotyczące art. 21 ustawy o PIT

lit. a tiret drugie – zmiana dotycząca art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT

Przepis wprowadza zwolnienie podatkowe dla dochodów osób fizycznych będących nierezydentami z tytułu odsetek lub dyskonta od obligacji spełniających wskazane w ustawie kryteria, a dodatkowo po spełnieniu warunku szczególnego w przypadku podmiotów powiązanych.

Przez pośrednie posiadanie obligacji, o którym mowa art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT, rozumieć należy sytuację, w której choć bezpośrednim posiadaczem obligacji jest podmiot niepowiązany, to przekazuje on kwoty z ich tytułu podmiotowi powiązanemu z emitentem (możliwe jest także występowanie więcej niż jednego pośredniego). Powyższy rezultat może wynikać z porozumień o charakterze tzw. back-to-back, gdzie niepowiązany podmiot otrzymuje od podmiotu powiązanego depozyt pieniężny gwarantujący potencjalną niewypłacalność emitenta i nabywa obligacje, a następnie przekazuje otrzymywane z ich tytułu odsetki do podmiotu, który złożył depozyt, zachowując dla siebie niewielką marżę (tzw. spread). Możliwe jest także zawarcie umowy instrumentu pochodnego (np. swap całkowitego dochodu – ang. total return swap), który odzwierciedla przepływy finansowe wynikające z danego papieru wartościowego (w tym wypadku z obligacji nabytej przez wystawcę swapa).

W takich wypadkach za ekonomicznego właściciela obligacji uważać należy podmiot powiązany, choć formalnie nie jest on ich bezpośrednim posiadaczem.

Dodatkowo należy podkreślić, iż w przypadku wystąpienia sytuacji transgranicznej określonej w 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT, ustawa wymaga, aby pomiędzy Rzecząpospolitą Polską, a właściwym państwem, obowiązywała umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych, jeżeli do momentu wykupu obligacji objętych daną emisją podmioty powiązane z emitentem nie będą posiadały bezpośrednio lub pośrednio łącznie więcej niż 10% wartości tych obligacji – określono więc minimalne standardy, które musi spełniać umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, aby dawała możliwość skorzystania z omawianego zwolnienia.

lit. a tiret czwarte – dodawany pkt 146 w art. 21 ust. 1 ustawy o PIT

Dodawany przepis wprowadza zwolnienie związane z realizacją umów offsetowych. W tym zakresie dotychczas zostało wydanych kilkanaście rozporządzeń Ministra Finansów o zaniechaniu poboru podatku dochodowego. Mając na uwadze ten fakt oraz charakter dochodów objętych zaniechaniem wydaje się uzasadnione wdrożenie go na stałe do systemu podatków dochodowych. Zwolnieniem z opodatkowania objęte zostaną umowy, których wejście w życie oraz stwierdzenie wykonania wymaga zatwierdzenia przez Radę Ministrów (art. 29 ustawy z dnia 26 czerwca 2014 r. o niektórych umowach zawieranych w związku z realizacją zamówień o podstawowym znaczeniu dla bezpieczeństwa państwa).

lit. b – zmiana dotycząca ust. 37 i 38 w art. 21 ustawy o PIT

Dodawane przepisy mają związek ze zwolnieniem wskazanych w pkt 146 ust. 1 dotyczącym określonych dochodów wynikających z realizacji umów offsetowych. Wprowadzają dodatkowe warunki stosowania tego zwolnienia (wyłącznie na cele wojskowe) oraz poszerzają jego zakres.

- pkt 10 - zmiany dotyczące art. 22 ustawy o PIT

lit. a - zmiana ta została szerzej opisana w części uzasadnienia dotyczącej zmian w zakresie cen transferowych.

lit. b - zmiana dotycząca art. 22 ust. 1n

Zmiana ust. 1n dotyczy zasad ustalenia wartości składników majątku wchodzących w skład położonego w Polsce zagranicznego zakładu podatnika będącego nierezydentem, w związku z ich przeniesieniem na terytorium RP. Zgodnie z projektem Polska w takim przypadku

przyjmuje wartość danego składnika majątku ustaloną dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków, o którym mowa w Rozdziale 6a, przez inne niż państwo członkowskie UE tj. państwo poprzedniej rezydencji podatnika lub poprzedniego miejsca położenia zakładu (pkt 1).

W przypadku natomiast, gdy państwo członkowskie UE nie określi wartości przenoszonych składników majątku albo wartość ta będzie zwolniona z podatku w tym państwie, jak również w przypadku przeniesienia składników majątkowych z państwa trzeciego – wartość przeniesionych składników majątku ustalać się będzie w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podatnika, niezaliczonej do kosztów i nie wyższej od wartości rynkowej tych składników majątku (pkt 2).

lit. c - zmiana polegająca na dodaniu ust. 1na do art. 22 ustawy o PIT

Dodany ust. 1na przewiduje odpowiednie stosowanie zasad wynikających z ust. 1n art. 22 do polskiego rezydenta, który przeniósł na terytorium RP (pkt 1) składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub (pkt 2) działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej.

lit. d - zmiana polegająca na zmianie brzmienia ust. 7e ustawy o PIT – zmiana ta została szerzej opisana w części uzasadnienia dotyczącej zmian w zakresie przepisów dotyczących cen transferowych.

lit. e - zmiana polegająca na dodaniu ust. 7g do art. 22 ustawy o PIT.

Projektowany ust. 7h przewiduje odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących korekty kosztu uzyskania przychodu w sytuacji orzeczenia korekty wartości rynkowej składnika majątku przez organ podatkowy. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy Rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. f - zmiana polegająca na dodaniu ust. 14–16 w art. 22 ustawy o PIT

W dodawanych ustępach określono, co stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz zasady potrącania tychże kosztów.

- pkt 11 – dodawany pkt 1a w ust. 2 art. 22b ustawy o PIT

Zmiana dotyczy amortyzacji wartości firmy ujawnionej w związku z przeniesieniem do Polski przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego państwa UE, jeśli podlegała ona opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków.

- pkt 12 – zmiana dotycząca pkt 4 w art. 22c ustawy o PIT

Zmiana ma charakter dostosowawczy i polega na dodaniu odesłania do nowego pkt 1a w art. 22b ust. 2 ustawy o PIT.

- pkt 13 – zmiany dotycząca art. 22g ust. 1 ustawy o PIT

lit. a - zmiana w zakresie zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. b - dodawany pkt 8 w art. 22g ust. 1 dotyczy ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku podatnika, który przeniósł do Polski składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej.

- pkt 14 - zmiany dotyczące art. 23 ustawy o PIT

lit. a tiret pierwsze – zmiana polegająca na dodaniu pkt 6a w ust. 1 art. 23 ustawy o PIT

Dodany do art. 23 ust. 1 określającego wydatki nieuznawane za koszty uzyskania przychodu, nowy pkt 6a dotyczy strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, które zostały przeniesione poza terytorium RP w sytuacjach wskazanych w art. 30h ustawy PIT. Nierozliczona w kosztach z działalności gospodarczej cena nabycia lub wytworzenia będzie podlegać rozliczeniu przy określaniu dochodu z niezrealizowanych zysków. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. a tiret drugie – dodawane pkt 34a i 34b w ust. 1 w art. 23 ustawy o PIT

Przepis pkt 34a wskazuje, że wykazana strata przy zbyciu wierzytelności, w tym w ramach zbycia pakietu wierzytelności, w części niepokrytej spłatą nabytych wierzytelności nie jest kosztem uzyskania przychodów.

Dodawany pkt 34b wyklucza z kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie kolejnych wierzytelności, jeśli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędąca osobą prawną, której podatnik jest wspólnikiem – w części przekraczającej uzyskany przychód przez podatnika z tego uprzedniego zbycia.

lit.a tiret trzecie – dodawany pkt 38d w ust. 1 w art. 23 ustawy o PIT

Przepis wyłącza z kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie papierów wartościowych przekazanych w drodze udzielonej pożyczki papierów wartościowych. Wydatki z takie będą kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia zwróconych w tej pożyczce papierów wartościowych.

lit. a tiret czwarte - zmiana dotycząca ust. 1 pkt 66 ustawy o PIT

Dodany w pkt 66 przepis wyłącza z kosztów uzyskania przychodów ewentualnie poniesione wydatki związane z wymianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną (np. opłaty, prowizje).

lit. b – zmiana dotycząca art. 23 ust. 3ea i ust. 3f ustawy o PIT

Celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących sposobu ustalania wysokości „wydatków na nabycie lub objęcie" udziałów w spółce kapitałowej powstałej z przekształcenia spółki osobowej do której podatnik wniósł wkłady niepieniężne, w dodanym w art. 23 nowym ust. 3ea wskazane zostało, iż wydatki takie określać się będzie na podstawie poniesionych przez podatnika wydatków na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczonych do kosztów w jakiejkolwiek formie.

- pkt 15 - zmiana dotycząca art. 23b ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT

Zmiana o charakterze porządkowym związana ze zdefiniowaniem w słowniczku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

- pkt 16 – po rozdziale 4a dodaje się rozdział 4b – dodawany rozdział dotyczy problematyki cen transferowych
- pkt 17 - dodawany art. 24ba w ustawie o PIT

Dodawany art. 24ba wprowadza obowiązek wyodrębnienia w prowadzonej księdze rachunkowej, ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych albo wykazie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przez osoby obowiązane do ich prowadzenia, składników majątku przeniesionych poza terytorium RP i podlegających opodatkowaniu na podstawie podatkiem od dochodów niezrealizowanych zysków. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

- pkt 18 - dodawany art. 24e w ustawie o PIT

Proponuje się dodanie artykułu 24e, którego celem jest ułatwienie rozliczeń podatkowych przedsiębiorstw obracających wierzytelnościami (skupujących wierzytelności w celu ich windykacji lub dalszej odsprzedaży). Art. 24e odnosi się do co najmniej 100 wierzytelności definiując takie nabycie jako nabycie „pakietu wierzytelności". Uproszczenie polega na braku konieczności „proporcjonalnego" rozliczania uśrednionych dla każdej wierzytelności wchodzącej w skład „pakietu" kosztów jej nabycia. Dany pakiet wierzytelności traktowany byłby jednorodnie, tak jak pojedynczy składnik majątku objęty jednym kosztem nabycia. Koszty te będą rozliczane „wprost" z osiąganymi przychodami z windykowanych wierzytelności. Koszty te będą potrącane w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychodu ze spłaty wierzytelności w pakiecie, bez względu na to z której wierzytelności następowałaby spłata. Nadwyżka spłat wierzytelności w pakiecie nad ceną ich nabycia stanowiłaby dochód podlegający opodatkowaniu. Należy zaznaczyć, iż wykazana strata z pakietu wierzytelności nie stanowiłaby kosztu podatkowego. Tą ostatnią kwestię reguluje projektowany do art. 23 ust. 1 pkt 34b ustawy o PIT.

Odejście o „proporcjonalnego" rozliczania kosztów nabycia wierzytelności będzie stosowane również do nabycia pojedynczej wierzytelności lub grupy pojedynczych wierzytelności (tj. takich w których można ustalić cenę nabycia określonej wierzytelności).

- pkt 19 - dodawany art. 25 i art. 25a w ustawie o PIT – zmiana została opisana szerzej w części uzasadnienia dotyczącej cen transferowych.
- pkt 20 - zmiana dotycząca art. 26 ust. 1 ustawy o PIT.

Zmiana o charakterze porządkowym związana z dodaniem art. 30j regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków.

- pkt 21 oraz 22 – zmiana dotycząca art. 26e ust 2 oraz 27g ust 3 ustawy o PIT - zmiana została opisana szerzej w części uzasadnienia dotyczącej cen transferowych.
- pkt 23 – zmiana dotycząca art. 30b ustawy o PIT.

Modyfikowane przepisy art. 30b ustawy o PIT dotyczą problematyki opodatkowania walut wirtualnych.

lit. a – W dodawanych ust. 1a i 1b określono stawkę podatku od dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz określono co będzie traktowane jako dochód z tego tytułu.

lit. b i c – Przepis ust. 5d wprowadza regułę stanowiącą, że dochód z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej nie będzie łączony z innymi dochodami opodatkowanymi na zasadach określonych

w art. 27 oraz 30c ustawy o PIT. Pozostałe zmiany (ust. 3 oraz ust. 5e i 5f) wskazują na stosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz metod unikania podwójnego opodatkowania.

lit. d i e - W ust. 6 i 6a zawarto zasady przedstawiania dochodów i kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1 ustawy o PIT.

lit. f – W ust. 7 wprowadzono zmianę o charakterze porządkowym, związaną z dodaniem ust. 1b.

- pkt 24- zmiana dotycząca art. 30c ust. 6 ustawy o PIT.

Zmiana o charakterze porządkowym związana z dodaniem art. 30h regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków.

- pkt 25 – - zmiana dotycząca art. 30ca i 30cb ustawy o PIT.

Projektowane przepisy regulują instytucję tzw. IP BOX, Innovation Box.

W art. 30ca w ust. 1 określa stawkę podatku jaka znajdzie zastosowanie do kwalifikowanego dochodu z określonych z ustawie o PIT praw własności intelektualnej. Stawka ta wynosić będzie 5% podstawy opodatkowania.

Katalog tych praw, zwanych „*kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej*" zawiera ust. 2. Zgodnie z tym przepisem wprowadzana instytucja dotyczyć ma następujących praw:

1. patentów
2. dodatkowego prawa ochronnego na wynalazek,
3. prawa ochronnego na wzór użytkowy,
4. prawa z rejestracji wzoru przemysłowego,
5. prawa z rejestracji topografii układu scalonego,
6. dodatkowego prawa ochronnego dla patentu na produkt leczniczy lub środek ochrony roślin,
7. prawa z rejestracji produktu leczniczego i weterynaryjnego dopuszczonego do obrotu,
8. prawa z rejestracji nowych odmian roślin i ras zwierząt oraz
9. prawa do programu komputerowego (oprogramowania).

Określony w ust. 1 sposób opodatkowania będzie miał zastosowanie tylko do praw własności intelektualnej, które zostały wytworzone, rozwinięte lub ulepszone przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej w okresie obowiązywania ochrony prawnej tych praw.

Przepisy ust. 3 - 6 określają podstawę opodatkowania z określonego prawa własności intelektualnej, którą będzie kwalifikowany dochód. Jednocześnie wskazane jest w jaki sposób ustalany będzie ten kwalifikowany dochód (z zastosowaniem odpowiedniego wskaźnika).

Zgodnie z definicją projektodawcy podstawę opodatkowania stanowi wartość obliczona jako iloczyn dochodu osiągniętego bezpośrednio lub pośrednio z kwalifikowanych praw własności intelektualnej oraz wskaźnika obliczonego według wzoru:

$$\frac{(a+b)*1{,}3}{a+b+c+d}$$

Wskaźnik służący do obliczenia podstawy opodatkowania jest to tzw. *wskaźnik nexus*, o którym mowa w ww. raporcie OECD dot. Działania nr 5. Służy on do wykazania związku między poniesionymi kosztami, prawami własności intelektualnej oraz generowanym dochodem z tych praw. W konsekwencji korzyści wynikające z ulgi podatkowej uzależnione są od zakresu działalności badawczo-rozwojowej podejmowanej przez podatnika, a koszty związane z działalnością badawczo-rozwojową mają bezpośredni wpływ na wysokość dochodu kwalifikowanego będącego podstawą opodatkowania obniżoną stawką podatkową, ponieważ są uwzględniane we wskaźniku służącym do jej obliczenia.

We wskaźniku zastosowanym w projekcie poszczególne litery oznaczają:

a – wydatki na działalność badawczo-rozwojową poniesione przez podatnika,

b – wydatki na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu niepowiązanego z podatnikiem,

c – wydatki na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu powiązanego z podatnikiem,

d – wydatki na nabycie przez podatnika prawa własności intelektualnej określonych w ust. 1.

Do kosztów wskazanych we wzorze określonym w ust. 4 nie zaliczać się będzie kosztów, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, w szczególności odsetek, opłat finansowych oraz kosztów związanych z gruntami i budynkami

Jeżeli podatnik uzyskiwać będzie dochód z więcej niż jednego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, wówczas podstawę opodatkowania stanowić będzie suma kwalifikowanych dochodów.

Projektowany ust. 7 definiuje pojęcie dochodu osiągniętego bezpośrednio lub pośrednio z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Przez dochód ten rozumie się osiągnięty przez podatnika w danym roku podatkowym dochód z tytułu wszelkich opłat lub należności licencyjnych dotyczących kwalifikowanych praw własności intelektualnej (pkt 1), dochód ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej (pkt 2), dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględniony w cenie sprzedaży produktu lub usługi (pkt 3) oraz dochód z odszkodowania dotyczącego naruszenia praw wynikających z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, uzyskany w postępowaniu spornym, w tym sądowym albo arbitrażu (pkt 4)

Dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej „zawarty" w cenie danego towaru lub usługi ustalany ma być w oparciu o zasadę ceny rynkowej wynikającą z przepisów art. 25 ustawy o PIT.

W ust. 9 dopuszcza się możliwość ustalania kwalifikowanego dochodu nie na poziomie pojedynczego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, ale dla produktu (usługi) lub grupy produktów (usług). Możliwość taka istnieć będzie, jeżeli wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo i nie będzie mógł ustalić dochodu z tego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

Jeżeli podatnik wygeneruje w roku podatkowym stratę z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, będzie mógł obniżyć dochód związany z tym samym kwalifikowanym prawem własności intelektualnej lub tego samego rodzaju produktu lub usługi o wysokość tej straty poniesionej w roku podatkowym w kolejnych latach podatkowych (ust. 10).

W ust. 11 wskazane jest, iż podatnik będzie obowiązany do wykazania kwalifikowanego dochodu w zeznaniu rocznym.

W ust. 12 projekt przewiduje również możliwość skorzystania z ulgi w sytuacji ekspektatywy nabycia kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w okresie od daty złożenia przez podatnika wniosku o nabycie stosownego prawa ochronnego do właściwego organu. W przypadku wycofania wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego lub odrzucenia zgłoszenia lub wniosku o rejestrację, podatnik będzie zobowiązany w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym wystąpiły te okoliczności do zwiększenia podstawy opodatkowania,

o kwotę wykorzystanej w poprzednich latach podatkowych ulgi, a w razie poniesienia straty – do jej zmniejszenia o tę kwotę. Stanowi o tym ust. 13.

W art. 30cb w ust. 1, nakłada się na podatników obowiązek wyodrębnienia w prowadzonych księgach rachunkowych każdego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zamierzają skorzystać z opodatkowania na podstawie art. 30h.

Zgodnie z ust. 2 i 3, podatnicy będą obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej. Ponadto w prowadzonych księgach rachunkowych podatnicy są obowiązani do wyodrębnienia kosztów przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie dochodu kwalifikowanego.

W ust. 4 przewiduje się, iż jeżeli podatnik wykorzystywać będzie więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonych księgach rachunkowych nie będzie mógł spełnić warunków określonych w ust. 2 i 3 będzie może dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Rozwiązanie to będzie mogło być stosowane także wówczas gdy podatnik wykorzystywać będzie jedno lub więcej kwalifikowanych praw własności intelektualnej w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach. W takim przypadku podatnik będzie mógł dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług (ust. 5).

Stosownie do ust. 6, jeżeli na podstawie prowadzonych przez podatnika ksiąg rachunkowych ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej nie będzie możliwe, podatnik będzie obowiązany do zapłaty podatku na zasadach ogólnych.

W ust. 7 reguluje się sytuację podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów. W przypadku takich podatników wymagane informacje (o których mowa w ust. 1–5) będą wykazywane w odrębnej ewidencji. W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji lub gdy na jej podstawie ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej nie będzie możliwe, podatnik będzie obowiązany do zapłaty podatku na zasadach ogólnych.

- pkt 26 – zmiana dotyczy uchylenia art. 30d

- pkt 27 – dodawane przepisy dotyczą podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków

Analogicznie jak w ustawie CIT, również w ustawie PIT dodane zostały nowe przepisy dotyczące podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, w przepisach tych w sposób kompleksowy została uregulowana kwestia opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych powstających w przypadku przeniesienia poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątkowych lub rezydencji podatkowej. Biorąc pod uwagę zakres ww. regulacji, wyodrębnienie nowego rozdziału wydaje się zabiegiem uzasadnionym i korzystnym z punktu widzenia czytelności aktu prawnego.

Rozdział 6a obejmuje siedem nowych jednostek redakcyjnych: art. 30j – 30p ustawy PIT, które określają: podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia składników majątku lub miejsca siedziby (zarządu) poza terytorium RP i obowiązki podatników (art. 30j) sytuacje nie objęte powyższym opodatkowaniem (art. 30k-30m), zasady odroczenia i rozłożenia płatności podatku na raty (art. 30n), zasady ustalania wartości składników majątku przenoszonych na terytorium RP (art. 30o), oraz upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania aktów wykonawczych określających wzory deklaracji i informacji przewidzianych ww. przepisami (art. 30p).

Art. 30j określa zasady opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia składników majątku związanego z działalnością gospodarczą lub miejsca zamieszkania poza terytorium RP. Przepisy te są dostosowane odpowiednio do zmian w ustawie CIT, wdrażających art. 5 dyrektywy ATAD, mający 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 osiągniętych na jego terytorium, jakie powstałyby przy zbyciu, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej.

- ust. 1 określa wysokość stawki podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Przyjęto, że stawka ta wynosić będzie 19% podstawy opodatkowania, gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku. W przypadkach gdy nie ustala się tej wartości stawka podatku wynosi 3% podstawy opodatkowania.

- ust. 2 wskazuje rodzaje zdarzeń, na skutek których powstanie dochód z nierealizowanych zysków. .

-pkt 1. dotyczy przypadków kiedy podatnik, przenosi składnik majątku poza terytorium RP, w wyniku, którego Polska traci w całości lub części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku, który jest przenoszony, przy czym składnik ten pozostaje własnością tego samego podatnika.

- pkt 2 dotyczy przenoszenia rezydencji podatkowej do innego państwa .

- ust. 3 wymienia składniki majątku np. udziały w spółce, papiery wartościowe itp., które nie są związane z działalnością gospodarczą, a których przeniesienie skutkuje opodatkowaniem podatkiem od niezrealizowanych zysków. Składniki te zaliczane są do „majątku osobistego". Przepis określa również warunek, który musi być spełniony aby można opodatkować przeniesienie tych składników majątku podatkiem od niezrealizowanych zysków tj. podatnik musi być polskim rezydentem podatkowym (mieć miejsce zamieszkania w Polsce przez okres co najmniej pięciu lat przed zmianą rezydencji podatkowej).

- ust. 4 stanowi, iż do składników majątku, które mogą być przenoszone zalicza się również przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

- ust. 5 wskazuje do jakich sytuacji stosuje się w szczególności opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków, kiedy przenoszony jest składnik majątku poza terytorium RP. Odnosi się zarówno do rezydentów polskich, jak i nierezydentów.

- ust. 6 określa przypadek, kiedy nie stosuje się opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej. Z opodatkowania wyłączone są składniki majątku, w stosunku do których Polska nie traci prawa do opodatkowania dochodów z ich zbycia. W szczególności gdy składniki te pozostają związane z zakładem położonym na terytorium RP.

- ust. 7 definiuje dzień przeniesienia składników majątku poza terytorium RP.

- ust. 8 wskazuje sposób ustalenia dochodu z niezrealizowanych zysków. Jest to nadwyżka wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku ponad jego wartość podatkową. Odnosi się to również do przypadków wynikających ze zmiany rezydencji podatkowej.

- ust. 9 określa sposób ustalenia wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku odwołując się do przepisów art. 19 ust. 3 – w przypadku składników majątku osobistego oraz papierów wartościowych i składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych funkcji ekonomicznych lub przepisów art. 25 ust. 2 i 3 w pozostałych przypadkach.

- ust. 10 stanowi, iż w przypadku składników majątku podatnika objętych wspólnością małżeńską wartość rynkową określa się u każdego z małżonków w wysokości połowy wartości rynkowej tych składników.

- ust. 11 określa wartość podatkową przenoszonego składnika majątku, nie ustala się wartości podatkowej jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami dla celów podatkowych nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów w przypadku zbycia takiego składnika majątku.

- ust. 12 wskazuje kiedy organ podatkowy może określić wartość rynkową przenoszonego składnika majątku. Dotyczy to przypadków wartość ta jest zaniżona przez podatnika.

- ust. 13 określa podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków.

- ust. 14 wskazuje na możliwość opodatkowania również składników majątku zakładu zagranicznego położonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje tzw. metodę zaliczenia przy ustalania dochodów z działalności gospodarczej. Przepis przewiduje również odliczenie eliminujące podwójne opodatkowanie, jakie może powstać przy łączeniu dochodów osiągniętych w Polsce i w innym kraju przy jednoczesnym opodatkowaniu majątku zakładu zagranicznego podatkiem typu *exit tax*.

- ust. 15 stanowi, iż przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków stosuje się również do przypadków nieodpłatnego przekazania składnika majątku innemu podmiotowi, w tym wniesienia do innego podmiotu niż spółka lub spółdzielnia, jeżeli Polska traci w całości lub części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

- ust. 16 reguluje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej i zapłaty podatku przez podatników dokonujących przeniesienia składników majątkowych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub zmiany rezydencji podatkowej przez podatnika. Deklarację o wysokości osiągniętego dochodu należy złożyć do 7 dnia poprzedzającego dzień przeniesienia składników majątkowych poza terytorium R.P., lub dzień zmiany rezydencji podatkowej i w tym terminie wpłacić podatek należny.

- ust. 17 doprecyzowuje zasady odnoszące się do nierezydentów, ustalających dochody zakładu zagranicznego przy zastosowaniu wskaźników z art. 24b ust. 2.

- ust. 18 doprecyzowuje zasady odnoszące się do spółek niebędących osobami prawnymi.

Art. 30i – ust. 1 - określa, że obowiązek podatkowy w podatku od niezrealizowanych zysków z tytułu przeniesienia składników majątku osobistego podatnika lub zmiany rezydencji podatkowej, powstaje dopiero, gdy łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekracza kwotę 4 mln zł.

- ust. 2 wskazuje, że limit dotyczy łącznie obojga małżonków.

Art. 30j określa przypadki, w których podatek od niezrealizowanych zysków nie jest pobierany, mimo że nastąpiła zmiana rezydencji podatkowej podatnika lub miało miejsce przeniesienie składników majątkowych.

- ust. 1 w pkt 1 – 2 wskazuje na poszczególne sytuacje, w których nie powstaje obowiązek podatkowy z tytułu podatku od niezrealizowanych zysków.

pkt 1 dotyczy sytuacji, gdy pomimo zmiany rezydencji podatkowej przez podatnika, składniki majątkowe są nadal wykorzystywane w jego działalności gospodarczej, prowadzonej na terytorium RP poprzez zagraniczny zakład.

pkt 2 dotyczy przeniesienia papierów wartościowych lub innych składników majątku , jeżeli to przeniesienia następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności.

- ust. 2 reguluje obowiązek podatnika do wykazania w zeznaniu rocznym wartości przenoszonych składników majątku oraz przewidywanego terminu ich sprowadzenia ponownie na terytorium RP.

- ust. 3 i 4 regulują sytuację, gdy przed upływem terminu sprowadzenia składników majątkowych z powrotem na terytorium RP ustanie byt prawny podatnika, (np. w drodze likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot). Wówczas wartość składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio, jako składnik podlegający ponownemu sprowadzeniu na terytorium RP, podlega opodatkowaniu, zgodnie z przepisami art. 30h ust. 1, a podatnik jest obowiązany złożyć deklaracje i wpłacić podatek należny do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania jego bytu prawnego. Jeśli działalność podatnika będzie kontynuowana np. poprzez zakład podmiotu przejmującego, przepis art. 30l ust. 1 i 2 stosować się będzie odpowiednio.

Art. 30k określa przypadki, w których dochody z niezrealizowanych zysków podlegają zwolnieniu z opodatkowania. Przepis stanowi również, że do opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków nie będą mieć zastosowania zwolnienia i przesunięcia terminu opodatkowania.

Art. 30l określa zasady rozłożenia płatności podatku na raty. Przepis zastrzega, że okres rozłożenia na raty nie może przekroczyć 5 lat. Zgodnie z regulacją podatnik sam będzie decydował czy ureguluje podatek w całości w terminach powstania zobowiązania podatkowego, czy tez zawnioskuje do organu podatkowego o rozłożenie na raty całości podatku czy tylko jego części.

- ust. 1 przewiduje dla podatnika możliwość wystąpienia o rozłożenie na raty zapłaty podatku należnego od dochodów z niezrealizowanych zysków, pod warunkiem łącznego spełnienia przesłanek określonych w punktach 1 i 2.

pkt 1 stanowi, iż przeniesienie składników majątku lub rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do EOG, które jest stroną umowy zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń.

pkt 2 stanowi, iż podatnik powinien przedstawić zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykaże, że nie istnieje realne ryzyko uchylania się od zapłacenia podatku należnego.

- ust. 2 wymienia przykładowe okoliczności i warunki, jakie organ podatkowy może uwzględnić przy ocenie, czy nie istnieje realne ryzyko uchylania się od zapłacenia podatku należnego przez podatnika, w przypadku jego rozłożenia na raty. Przepis nie zamyka katalogu okoliczności i warunków, jakie organ podatkowy może brać pod uwagę, przy ocenie tego ryzyka.

- ust. 3 stanowi, iż warunek przedstawienia zabezpieczenia uważa się za spełniony również w przypadku przedłożenia gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego przez dowolny podmiot będący polskim rezydentem. Warunkiem jest jedynie dobra kondycja majątkowa podmiotu gwarantującego lub dającego poręczenie.

- ust. 4 w pkt 1 – 4 wskazuje konieczne elementy decyzji o rozłożeniu zapłaty podatku od niezrealizowanych zysków na raty, którymi są:

- ustalenie opłaty prolongacyjnej od kwoty podatku, na okres wnioskowany przez podatnika, nie dłuższy niż 5 lat (pkt 1);

- zastrzeżenie, iż niedopełnienie przez podatnika określonych tym przepisem warunków skutkuje wygaśnięciem decyzji i postawieniem zobowiązania podatkowego w stan wymagalności (pkt 2);
- wskazanie skutków prawnych w postaci wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku gdy podatnik, który udzielił gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego ogłosi upadłość, likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej (pkt 3);
- wskazanie skutków prawnych niewypełnienia przez podatnika obowiązków związanych z płatnością rat i opłaty prolongacyjnej (pkt 4).

- ust. 5 przewiduje, że w przypadku rozłożenia zapłaty podatku na raty, podatnik zobowiązany jest do składania informacji o spełnieniu warunków wskazanych w ust. 1 pkt 4. Informację składa się na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego, w którym zapłata podatku została rozłożona na raty, do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję o rozłożeniu zapłaty podatku na raty. Informację należy złożyć w terminie do 7 dnia pierwszego miesiąca następnego roku kalendarzowego, którego dotyczy informacja.

- ust. 6 stanowi o właściwości naczelnika urzędu skarbowego dla podatnika zmieniającego rezydencje podatkową

- ust. 7 odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w sprawach nieuregulowanych projektowanymi przepisami art. 30n ust.1-4 ustawy o PIT.

Art. 30m określa kiedy podatnik może wystąpić o zwrot zapłaconego podatku od niezrealizowanych zysków.

Art. 30n

- ust. 1 przepis wskazuje na obowiązek informacyjny podatnika, który uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, określoną w państwie członkowskim Unii Europejskiej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30h. Podatnik obowiązany będzie dołączyć do zeznania, składanego za rok podatkowy informację o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa o wysokości wartości rynkowej tego składnika.

- ust. 2 wskazuje, że informację należy złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego wraz z dokumentem wydanym przez właściwy organ państwa poprzedniej rezydencji (miejsca położenia zakładu zagranicznego) potwierdzający wartość rynkową tego składnika.

ust. 3 stanowi, że naczelnik urzędu skarbowego, na podstawie otrzymanej informacji, oraz ewentualnie innych zebranych dowodów w sprawie może wydać decyzję, w której określi inną wartość składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części , jeżeli wartość zadeklarowana przez podatnika jest zawyżona w stosunku do faktycznej wartości rynkowej.

Art. 30o zawiera przepis upoważniający ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego wzory deklaracji i informacji, o których mowa w art. 30h ust. 12 i w art. 30o ust. 1, wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.

- pkt 28 - zmiany dotyczące art. 30f ustawy o PIT.

Zmiany w zakresie przepisów o opodatkowaniu dochodu kontrolowanej spółki zagranicznej (CFC) mają głównie charakter doprecyzowujący i podnoszący efektywność przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej, w szczególności wobec definicji zagranicznej spółki (po zmianach już „zagranicznej jednostki") oraz definicji kontroli. Ponadto, zmiany objęte projektem w pewnym zakresie dotyczą częściowej implementacji dyrektywy Rady 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 (ATAD). Motywem przewodnim zmian jest zwiększenie efektywności i precyzji przepisów o CFC wobec zagranicznych podmiotów nieznanych polskiemu systemowi prawnemu lub funkcjonujących w oparciu o zupełnie inne rozwiązanie prawne. Dotyczy to w szczególności zagranicznych fundacji i trustów i podobnych podmiotów / tytułów prawnych. Objęcie tych ostatnich przepisami o CFC jest bardzo istotne dla zapewnienia efektywności przepisów o CFC, ponieważ dochody uzyskiwane i akumulowane przez zagraniczne fundacje i trusty są często nieopodatkowane. Objęcie trustów i fundacji podmiotowym zakresem zastosowania przepisów o CFC jest również rekomendowane przez OECD w Planie Działania BEPS nr 3 w ramach Projektu *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), aby uniemożliwić

podatnikom obejście zastosowania tych przepisów przez zmianę formy organizacyjnoprawnej zagranicznych podmiotów, za pomocą których unikają opodatkowania[44]. Ze wskazanych powodów, zagraniczne fundacje i trusty oraz podobnie funkcjonujące zagraniczne jednostki / tytuły powinny zawierać się w definicji zagranicznej jednostki, a następnie CFC.

Lit a)

W związku z objęciem zakresem oddziaływania polskich regulacji CFC innych zagranicznych form prawnych (np. zagranicznych trustów oraz fundacji prawa prywatnego) postuluje się zmianę nazwy na „zagraniczna jednostka" oraz „zagraniczna jednostka kontrolowana" (w miejsce odpowiednio „zagranicznej spółki" oraz „zagranicznej spółki kontrolowanej").

Zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy ATAD,

„*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*."

Ponadto, w punkcie 12 preambuły do dyrektywy ATAD stwierdzono, że

„*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*

[44] Zob. OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – Final Report*, Paryż 2015, pkt 26.

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."

Zatem zarówno treść art. 7 ust. 1 ATAD, jak i punkt 12 preambuły do ATAD posługują się wyrażeniem „jednostka" w odniesieniu do zagranicznego podmiotu, który może być uznany za zagraniczną spółkę kontrolowaną. Natomiast obecna treść przepisów dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych posługuje się wyrażeniem „zagraniczna spółka" oraz „zagraniczna spółka kontrolowana", co nie oddaje precyzyjnie języka użytego przez ustawodawcę unijnego. To w efekcie może prowadzić do objęcia przedmiotowym zakresem zastosowania przepisów o CFC zbyt wąskiej grupy przypadków kontroli sprawowanej przez polskich podatników, tj. wyłącznie względem zagranicznych spółek, zamiast szerszej grupy podmiotów, jak na przykład zagranicznych podatkowych grup kapitałowych (dalej: PGK), fundacji i trustów, czy też innych podmiotów, mimo, iż język art. 7 i 8 ATAD oraz punkt 12 preambuły do ATAD implikuje, że ww. podmioty (tj. inne niż spółki) powinny być objęte zastosowaniem przepisów o CFC. Potwierdza to także OECD w Planie Działania BEPS nr 3 w ramach Projektu *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), gdyż zgodnie z rekomendacjami OECD, przepisy o CFC powinny dotyczyć również trustów i fundacji, aby uniemożliwić podatnikom obejście zastosowania tych przepisów przez zmianę formy organizacyjnoprawnej zagranicznych podmiotów, za pomocą których unikają opodatkowania . Należy tutaj pamiętać, że jednym z głównych celów ATAD jest realizacja części zaleceń OECD, sformułowanych w raportach końcowych BEPS, wpisując je w kontekst prawny funkcjonujący w państwach członkowskich[45]. Dotyczy to między innymi

[45] Zob. Preambuła do ATAD (pkt 1-2)

implementacji Planu Działania nr 3, a więc rekomendacji w zakresie skutecznych przepisów o CFC .

Ze wskazanych powodów w celu zapewnienia zgodności przepisów o CFC z ATAD w sposób precyzyjny i efektywny, wprowadzono przedmiotowe zmiany – patrz bezpośrednio poniżej Lit b) – w przepisach o CFC. Należy również zauważyć, że w konsekwencji zmian w przepisach o CFC zgodnie z art. 7 ust. 1 ATAD a także pośrednio z Planem Działania BEPS nr 3 (precyzyjna i efektywna implementacja), oprócz ww. zmian językowych zaistniała potrzeba rozbudowania katalogu zagranicznych jednostek oraz rozbudowania i doprecyzowania przesłanek ukonstytuowania się zagranicznych jednostek. Szczegółowe uzasadnienie do tych zmian znajduje się poniżej. Każdy element wynika z konieczności efektywnej implementacji art. 7 ust. 1 ATAD oraz jest zgodny z art. 3 ATAD, ustanawiającym minimalny poziom ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych, w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w UE. W szczególności, art. 3 ATAD umożliwia państwom członkowskim wprowadzenie w życie uregulowań CFC bardziej restrykcyjnych niż te zaproponowane w art. 7 i 8 ATAD.

Lit b)

Pkt 1)

Po lit. d) dodaje się lit. e) do g), które rozszerzają podmiotowy zakres zagranicznych jednostek o trzy grupy podmiotów: (i) zagraniczne fundacje, trusty lub inne podmioty / tytuły o charakterze powierniczym; (ii) zagraniczne podatkowe grupy kapitałowe lub spółki z grupy, które samodzielnie spełniają przesłanki z art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. c ustawy; (iii) oraz wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej. Objęcie fundacji i trustów związane jest z głównym celem przedmiotowych zmian polegającym na zwiększeniu efektywności stosowania przepisów o CFC w ogólności. Natomiast wskazanie zagranicznej podatkowej grupy kapitałowej lub jednej z jej spółek, jako zagranicznej jednostki, nie tylko wypełnia istniejącą lukę (brak uznania lub duże wątpliwości z uznaniem zagranicznej podatkowej grupy kapitałowej za zagraniczną spółkę), ale i zapewnia symetrię w stosowaniu przepisów o CFC: tak jak polskie grupy kapitałowe mogą być podatnikami na potrzeby przepisów o CFC, tak i zagraniczne podatkowe grupy kapitałowe mogą być zagranicznymi spółkami kontrolowanymi (CFC). Wreszcie objęcie wydzielonych organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych jednostek mających lub niemających osobowości prawnej zakresem definicyjnym zagranicznej jednostki pozwoli na doszczelnienie przepisów o CFC wobec struktur, w których grupuje się

niepowiązane osoby kontrolujące zagraniczne podmioty, tworzące przykładowo tzw. uwięzione spółki ubezpieczeniowe (ang. *captive insurance companies*) w rajach podatkowych lub innych bardzo preferencyjnych jurysdykcjach podatkowych, tak by nie został przekroczony indywidualny próg kontroli powodujący klasyfikację zagranicznego podmiotu jako CFC. W rzeczywistości takie podmioty o rozproszonej kontroli działają przy założeniu, że każda osoba kontrolująca kontroluje wyodrębnioną działalność danej komórki, przypisane do niej wyodrębnione aktywa i zobowiązania oraz odpowiadający dochód.

Zmienia się ponadto ostatni akapit po myślniku:

- poprzez dodanie do przesłanki prawa głosu w organach kontrolnych lub stanowiących również przesłanki prawa głosu w organach zarządzających – to jest zmiana uszczelniająca, gdyż obecna treść przepisów o CFC umożliwia interpretację, zgodnie z którą prawo głosu w organie zarządzającym nie jest tożsame z prawem głosu w organie kontrolnym lub stanowiącym;
- poprzez rozbudowanie przesłanki prawa do uczestnictwa w zysku o uczestnictwo na bieżąco lub w przyszłości, także jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu / tytułu o charakterze powierniczym – to jest zmiana doprecyzowująco-doszczelniająca, gdzie w szczególności obecna treść przepisów o CFC nie przesądza wprost, że uczestnictwo w zysku może odnosić się do fundacji lub trustów i do zysku jeszcze nieuzyskanego przez zagraniczną jednostkę;
- poprzez dodanie przesłanki kontroli faktycznej – to jest zmiana mająca na celu zapewnienie stosowania przepisów o CFC do podatników definitywnie kontrolujących zagraniczne jednostki oraz pełni funkcję anty-abuzywną wobec prób obchodzenia progu kontroli nad zagraniczną jednostką (tego typu rozwiązanie rekomenduje OECD w Planie Działania BEPS nr 3[46]).

Pkt 1a) oraz pkt 1b)

Dodanie pkt 1a) i 1b) ma na celu doprecyzowanie definicji kontroli ekonomicznej (prawo do uczestnictwa w zysku) i dodanie kontroli faktycznej. Przesłanka prawa do uczestnictwa w zysku funkcjonowała wcześniej, ale proponuje się jej rozszerzenie w szczególności celem objęcia przypadków kontroli sprawowanej względem zagranicznych fundacji, trustów oraz innych podobnych podmiotów lub tytułów prawnych o charakterze powierniczym. Natomiast

[46] Zob. OECD, *Designing*…, pkt 35, akapit 3.

przesłanka kontroli faktycznej jest treściowo całkowicie nowym kryterium, obejmującym między innymi różnego rodzaju powiązania faktyczne i konsensualne niezależnie od formy ich komunikacji i realizacji (istotnym jest wyraźny lub dorozumiany konsensus, co do tego, kto posiada kontrolę nad zagraniczną jednostką). Wprowadzenie kryterium kontroli faktycznej do przepisów o CFC sprawia, że przepisy te mogą mieć zastosowanie do podatników definitywnie kontrolujących zagraniczne jednostki mimo, że nie kontrolują tych jednostek poprzez powiązania kapitałowe lub właścicielskie lub kapitałowo-właścicielskie. Kontrola faktyczna, zgodnie z rekomendacjami OECD w Planie Działania BEPS nr 3 (vide pkt 35), pełni swoistego rodzaju funkcję anty-abuzywną sanując przypadki unikania innych przesłanek kontroli . Dlatego też, jak każda klauzula anty-abuzywna, kontrola faktyczna musi być ze swej natury normatywnej w pewnym stopniu niedookreślona definicyjnie.

Pkt 3) i pkt 4)

Doszczelnienie i doprecyzowanie definicji „jednostki zależnej" oraz „podmiotu powiązanego" polega na:

- dodaniu do przesłanki prawa głosu w organach kontrolnych lub stanowiących również przesłanki prawa głosu w organach zarządzających – to jest zmiana uszczelniająca, gdyż obecna treść przepisów o CFC umożliwia interpretację, zgodnie z którą prawo głosu w organie zarządzającym nie jest tożsame z prawem głosu w organie kontrolnym lub stanowiącym, oraz
- zastąpieniu wyrażenia „udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki", wyrażeniem „prawo do uczestnictwa w zysku", ponieważ udziały związane z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki mogą funkcjonować jako udziały uprzywilejowane i w związku z ich uprzywilejowaniem mogą przyznawać prawo do procentowego udziału w zysku zagranicznej spółki znacznie przewyższające ich nominalną wartość procentową. To może obniżać efektywność przepisów o CFC w zapobieganiu unikania opodatkowania z wykorzystaniem CFC. Natomiast sformułowanie „prawo do uczestnictwa w zysku" jest bardziej precyzyjne oraz zostało użyte przez ustawodawcę w ramach definicji zagranicznej spółki oraz w art. 5 ust. 1 updop i art. 8 ust. 1 updof w odniesieniu do opodatkowania dochodu wspólników z tytułu udziału w zysku w transparentnych spółkach osobowych. Zatem użycie wyrażenia „praw do uczestnictwa w zysku zagranicznej spółki" jest uzasadnione w świetle systematyki art. 5 ust. 1 updop i art. 8

ust. 1 updof. Zmiana ta wystąpi również w kolejnych jednostkach art. 30f ustawy, w których obecnie użyte jest wyrażenie „udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki”.

Lit c)

Dodanie pkt 2a i 2b uszczelnia objęcie odpowiednio zagranicznych fundacji i trustów lub podobnych jednostek lub tytułów prawnych o charakterze powierniczym oraz zagranicznych stałych zakładów zagranicznej jednostki zakresem definicji zagranicznej jednostki. W przypadku pierwszej kategorii jednostek celem nowej normy prawnej jest zapobieżenie unikania przepisów o CFC poprzez wyzbycie kontroli nad zagraniczną jednostką, przykładowo poprzez utworzenie trustu o charakterze nieodwołalnym i dyskrecjonalnym. W takim przypadku zastosowanie znajdzie domniemanie prawne powodujące, że podatnikiem może być założyciel (fundator) albo beneficjent będący polskimi rezydentami podatkowymi. Druga kategoria jednostek odnosi się do przypadków zagranicznych zakładów zagranicznych jednostek w sytuacji, gdy oceniana indywidualnie część macierzysta zagranicznego przedsiębiorstwa może nie spełniać definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej. Wówczas, pod tym kątem zbadaniu powinien podlegać jej zagraniczny zakład położony w państwie trzecim.

Lit d)

W ust 3 pkt 1 i pkt 2

Doprecyzowanie definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej z raju podatkowego oraz zagranicznej jednostki kontrolowanej z „państwa bezumownego” polega na tym, że kryteria siedziby i zarządu rozszerza się o kryteria rejestracji lub położenia, ponieważ zagraniczne fundacje, trusty, grupy kapitałowe, bądź wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej mogą nie mieć siedziby lub zarządu, lecz będą zarejestrowane lub będą posiadać dane położenie (lokalizacje).

Doszczelnienie i doprecyzowanie definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej z „państwa bezumownego” polega na zastąpieniu sformułowania „nie zawarła umowy międzynarodowej” sformułowaniem „nie ratyfikowała umowy międzynarodowej” wynika z potrzeby doprecyzowania i zapewnienia efektywności przepisów o CFC. Otóż, umowy międzynarodowe „zawarte” przez Polskę lub UE, ale jeszcze nie „ratyfikowane”, nie mogą być podstawą do uzyskania informacji podatkowych, ponieważ nie obowiązują i dlatego nie mają zastosowania.

Zmiana sformułowania „nie zawarła umowy międzynarodowej” sformułowaniem „nie ratyfikowała umowy międzynarodowej” rozwiewa ww. wątpliwość i wprost ukazuje, że znacznie dla ustawodawcy ma faktyczna możliwość uzyskania informacji podatkowych w oparciu o aktualnie obowiązują podstawę prawną.

W ust 3 pkt 3 lit a)

Doszczelnienie i doprecyzowanie definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej z „państwa umownego” polega na dodaniu do przesłanki prawa głosu w organach kontrolnych lub stanowiących również przesłanki prawa głosu w organach zarządzających oraz na dodaniu przesłanki kontroli faktycznej.

Lit e) Dodanie ust. 3b jest konsekwencją rozszerzenia listy podmiotów, który mogą być uznane za zagraniczne jednostki, o zagraniczne podatkowe grupy kapitałowe. Przepis ten ma na celu doprecyzowanie ustalania kontroli wobec takich grup poprzez odniesienie się do spółki dominującej lub wobec wszystkich spółek z grupy. W praktyce bowiem mogą wystąpić relacje między polskim podatnikiem a zagraniczną podatkową grupą kapitałową poprzez:

1. powiązania wobec spółki dominującej, która to z kolei posiada udziały/akcje w spółkach zależnych z grupy, lub

2. wobec wszystkich spółek z grupy (np. gdy nie występuje spółka dominująca).

Ustalanie kontroli obejmuje nie tylko spółki z podatkowej grupy kapitałowej mające siedzibę lub zarząd lub zarejestrowane lub mające lokalizacje w państwie, w którym zarejestrowana jest zagraniczna podatkowa grupa kapitałowa, ale i spółki z innych państw, o ile są one częścią tej zagranicznej podatkowej grupy kapitałowej.

W przypadku ustalania poziomu kontroli wobec wszystkich spółek z grupy należy zsumować poziom kontroli wobec każdej ze spółek z osobna a następnie podzielić tak ustalony poziom kontroli przez liczbę spółek.

Dodanie ust. 3c: w związku z faktem, że zagraniczną jednostką zgodnie z ust. 2 pkt 1 lit. f może być spółka z zagranicznej podatkowej grupy kapitałowej, która samodzielnie spełnia warunek z ust. 3 pkt 3 lit. c, spełnienie tego warunku wobec tej spółki należy ustalić poprzez odniesienie się do podatku, który zostałby przez tę spółkę zapłacony, gdyby ta spółka nie była częścią tej zagranicznej podatkowej grupy kapitałowej. Taki rozwiązanie jest koniecznie z racji tego, że spółka z zagranicznej podatkowej grupy kapitałowej może nie być oddzielnym podatnikiem (może nim być wyłącznie grupa) i dlatego może nie spełnić warunku podatku faktycznie

zapłaconego o 50% mniej od analogicznego opodatkowania w Polsce z ust. 3 pkt 3 lit. c). Weryfikacji, czy przedmiotowa spółka z zagranicznej podatkowej grupy podatkowej może samodzielnie spełniać kryterium niskiego poziomu opodatkowania, dokonuje się jedynie wówczas gdy sama zagraniczna podatkowa grupa podatkowa nie spełnia definicji zagranicznej spółki kontrolowanej.

Lit f) Doszczelnienie i doprecyzowanie badania podstawy opodatkowania polega na:

- Zastąpieniu sformułowania „udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach", sformułowaniem „prawom do uczestnictwa w zysku", co jest konsekwencją zmian wyjaśnionych w pkt 5) powyżej i kolejnych i ma na celu zwiększenie efektywności i precyzji przepisów o CFC. Ponadto, zmiana ta ma na celu zwiększenie efektywności i precyzji przepisów o CFC oraz zapewnienie ich zgodności z art. 8 ust. 3 ATAD;
- Zastąpieniu sformułowania „stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a", sformułowaniem „stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym". Wynika to z tego, że użycie sformułowania „dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a" może wpływać na zmniejszenie skuteczności przepisów o CFC, ponieważ podatnicy CFC mogą uniknąć opodatkowania na mocy tych przepisów, dokonując umorzenia udziałów w CFC lub ich sprzedaży na rzecz innego podmiotu kontrolowanego przez siebie, zanim ta spółka otrzyma dochód w danym roku podatkowym, a następnie odkupić te udziały w następnym roku podatkowym. Przedmiotowa zmiana uniemożliwi taką manipulację.
- Zgodnie z art. 8 ust. 3 ATAD, „*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).*" Zatem ATAD wymaga obliczenia dochodu na zasadzie proporcji udziału posiadanego przez podatnika w zagranicznej jednostce kontrolowanej, podczas gdy obecne przepisy o CFC odnoszą się dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej przypadającej na okres, w którym został spełniony warunek kontroli. Dla zapewnienia precyzyjnej zgodności przepisów o CFC z art. 8 ust. 3 ATAD proponuje się przedmiotowe zmiany.

Lit g)

W przypadku podatnika będącego założycielem (fundatorem) w zagranicznej jednostce będącej fundacją, trustem lub innym podmiotem albo stosunkiem prawnym o charakterze powierniczym prawo do uczestnictwa w zysku przysługujące takiemu podatnikowi określa się w sposób specyficzny dla tej kategorii podatników, czyli poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje wartość rynkowa przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku takiej zagranicznej jednostki. W przypadku zbiegu założyciela (fundatora) i beneficjenta w roli podatnika wobec majątku/dochodu zagranicznej fundacji lub trustu lub innego tytułu powierniczego, stosuje się odpowiednio ust. 9, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zyskach podmiotu, o którym mowa w art. 30f ust. 2 pkt 1 lit. e przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem. Takie rozwiązania prawne mają na celu uniknięcia podwójnego opodatkowania podatników.

Lit h)

Doprecyzowuje się domniemanie prawne zakładające przysługiwanie podatnikom łącznie 100-proc. dochodu spółki CFC z raju podatkowego, tak by takie domniemanie obejmowało *expressis verbis* również przypadki „mieszane", czyli przypadki gdy podatnikami są równocześnie podatnicy podatku dochodowego od osób prawych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych.

Lit i)

Mechanizm zwarty obecnie w przepisach nie pozwala na skuteczne unikanie wielokrotnego ekonomicznego opodatkowania dochodu CFC wynikającego z wielokrotnego zastosowania przepisów o CFC przez Polską lub przez Polskę i inne państwa. Zastosowanie tego przepisu może również pozbawić efektywności przepisy o CFC i dlatego zmiana wprowadza nowe rozwiązanie prawne w celu eliminacji wielokrotnego opodatkowania w sensie ekonomicznym polegające na pomniejszeniu podatku do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną o podatek zapłacony przez jednostkę zależną z tytułu przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby lub zarządu lub rejestracji lub położenia jednostki zależnej.

Lit j)

Doprecyzowanie metody unikania podwójnego ekonomicznego podwójnego opodatkowania polega na tym, że kryteria siedziby i zarządu rozszerza się o kryteria rejestracji lub położenia,

ponieważ zagraniczne fundacje, trusty, grupy kapitałowe, bądź wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej mogą nie mieć siedziby lub zarządu, lecz będą zarejestrowane lub będą posiadać dane położenie (lokalizacje). Zmiana ta jest więc konsekwencją zmian wprowadzonych i wyjaśnionych powyżej w pkt 2.

Lit l)

Obecnie brakuje regulacji prawnej, która pozwoliłaby na uszczelnienie przepisów o CFC w sposób holistyczny, tj. w każdym przypadku próby uniknięcia przez podatników wejścia w podmiotowy lub przedmiotowy zakres zastosowania przepisów o CFC. Dodanie wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej wypełnia tę istotną lukę. Takie rozwiązanie jest również rekomendowane przez OECD w Planie Działania BEPS nr 3[47], a zatem jest ono pośrednio wymagane przez ATAD, jako, że celem ATAD jest, między innymi, efektywna implementacja ww. Planu Działania przez państwa członkowskie[48]. Brak wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej w przepisach o CFC może skutkować tym, że podatnicy będą tak manipulować strukturą właścicielską nad CFC, iż nie zostanie spełniona jedna z przesłanek zastosowania przepisów o CFC. W szczególności ten ostatni powód przemawia za wprowadzeniem przedmiotowej zmiany.

- pkt 29 - zmiana dotycząca art. 33 ustawy o PIT – w art. 33 w ust. 3 skreśla się wyrazy „15 lutego 1992.
- pkt 30 - zmiana dotycząca art. 33 ustawy o PIT.

Zmiana o charakterze porządkowym z związku z wprowadzeniem do ustawowego „słowniczka" definicji ustawy o CIT.

- pkt 31 - zmiana dotycząca art. 41 ustawy o PIT.

lit. a – lit. c zmiany w ust 4, i 4d oraz dodany ust. 4aa

Zmiana art. 41 ust. 4 ustawy o PIT oraz dodanie art. 41 ust. 4aa ustawy o PIT

Zmiana na celu wprowadzenie nowej zasady poboru podatku u źródła, przewidzianej w dodanym art. 41 ust. 12. Nowe zasady będą miały zastosowanie do dochodów (przychodów) o których mowa w art. 29 ust. 1 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1-5a ustawy o PIT. W związku z tym, w zakresie pozostałych dochodów zastosowanie będą miały obowiązujące zasady poboru podatku u źródła.

[47] Zob. OECD, Designing…, pkt 54, 57-69.
[48] Zob. pkt 1-2 Preambuły ATAD.

W ustawie określono również czynności, jakie każdorazowo powinni podejmować płatnicy w celu weryfikacji uprawnień podatnika do skorzystania z preferencji. Projektowany przepis zobowiązuje płatnika do dochowania staranności w weryfikacji, czy warunki niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z przepisów prawa podatkowego są spełnione. Zakres i stopień weryfikacji powinien uwzględniać charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Innego stopnia weryfikacji należy oczekiwać od osób fizycznych dokonujących niewielkich zakupów u kontrahentów zagranicznych, innego zaś od dużych podmiotów, wypłacających znaczące kwoty zagranicznym odbiorcom. Także charakter działalności podatnika (w tym branża, w której działa) może determinować określony sposób weryfikacji odbiorców płatności (np. szczególnego rodzaju weryfikacja może być prowadzona w sektorze finansowym). Jednym z wyznaczników tego jakie czynności należy podjąć w ramach czynności weryfikacyjnych będzie więc branża, w której działa płatnik. W sektorach szczególnie narażonych na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości podatkowych wymagane może być stosowanie analizy analogicznej do podejmowanej przez tzw. instytucje zobowiązane w ramach stosowania środków bezpieczeństwa finansowego w rozumieniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. W innych przypadkach wymagana może zaś być analiza struktury kapitałowej odbiorcy płatności w komercyjnych bądź publicznych bazach danych.

Doprecyzowanie to ma znaczenie w tych wszystkich sytuacjach, w których płatnicy zdecydują się zastosować preferencyjne zasady opodatkowania podatkiem u źródła wypłacanych należności już w momencie ich wypłaty. Już w świetle obecnych zasad, w tym zasad odpowiedzialności płatnika, powinni oni weryfikować warunki do zastosowania preferencyjnych zasad rozliczania. Weryfikacja taka obejmować może w szczególności analizę treści umowy z kontrahentem, weryfikację (choćby zdalną) adresu jego siedziby, uzyskanie od kontrahenta dodatkowych informacji, itp.

Wskazanie wprost na obowiązek dochowania staranności przy weryfikacji może mieć szczególne znaczenie dla tych płatników, którzy zdecydują się skorzystać z wprowadzanego uproszczenia, tj. z możliwości złożenia przez płatnika oświadczenia i zastosowania preferencji w momencie wypłaty należności. Złożenie oświadczenia umożliwiać będzie skorzystanie z preferencji w zakresie poboru podatku u źródła po przekroczeniu progu dwóch milionów złotych. Płatnik oświadczać będzie między innymi, że nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania.

Zmiana art. 41 ust. 4d (uzasadnienie dotyczy także zmiany ust. 10 ustawy o PIT)

W nowelizacji utrzymana zostaje reguła, zgodnie z którą płatnikami są podmioty prowadzące rachunki, za pośrednictwem których wypłacane są należności z tytułów wskazanych w art. 41 ust. 4d oraz ust. 10 ustawy. To właśnie te podmioty (w porównaniu z emitentami papierów wartościowych) posiadają szerszą możliwość zweryfikowania tego kto jest beneficjentem dokonanej płatności oraz w jakiej kwocie. To zaś pozwala na odpowiednie rozliczenie należnego podatku dochodowego. Nie bez znaczenia pozostaje także fakt, iż to prowadzący rachunek (jako podmiot profesjonalny) dysponuje co do zasady lepszym niż osoby fizyczne zapleczem, które pozwala na rozliczenie podatku – instytucja płatnika daje więc osobom fizycznym większą pewność prawidłowego rozliczenia podatku. Po stronie zaś organów podatkowych możliwość weryfikacji rozliczenia podatku po stronie jednego podmiotu (płatnika) jest działaniem znacznie bardziej efektywnym w porównaniu z koniecznością powielenia tej samej procedury weryfikacyjnej u szeregu podatników (osób fizycznych), w tym w zakresie prawidłowości zastosowania preferencyjnej stawki podatku lub zwolnienia z podatku (zwolnienie z podatku nie oznacza bowiem, że w ogóle nie powstał obowiązek podatkowy – w przypadku zwolnienia z podatku w dalszym ciągu możliwe jest weryfikowanie zasadności jego zastosowania przez płatnika w momencie wypłaty należności do podatnika).

Mając na uwadze, że obowiązki płatnika mogą zostać nałożone wyłącznie na podmioty krajowe, należało w tym zakresie uściślić omawiane regulacje. W konsekwencji, zmiana, która zostaje wprowadzona w art. 41 ust. 4d oraz ust. 10 ma charakter doprecyzowujący i wskazuje, iż nałożenie obowiązków płatnika na podmioty prowadzące rachunki, na których zapisane są papiery wartościowe, a więc w sytuacjach przewidzianych w 41 ust. 4d oraz ust. 10 dotyczyć będzie tych podmiotów, które podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na gruncie ustawy o CIT. Przepisy 41 ust. 4d oraz ust. 10 nie mają więc zastosowania dla przypadków, w których prowadzącym rachunek jest podmiot niebędący polskim rezydentem podatkowym, z wyjątkiem przypadku i w zakresie w jakim, podmiot taki prowadzi na terytorium RP działalność gospodarczą poprzez zagraniczny zakład jeżeli rachunek, na którym zapisane są papiery wartościowe, jest związany z działalnością tego zakładu. W takiej sytuacji (tj. gdy prowadzącym rachunek jest podmiot niebędący polskim rezydentem podatkowym i nieposiadający zakładu zagranicznego na terytorium RP) płatnikiem jest podmiot ustalony zgodnie z pozostałymi przepisami ustawy.

<u>lit. d</u> zmiana w ust. 10

Zmiana została omówiona łącznie ze zmianą dotyczącą ust. 4d.

lit. e dodanie ust. 12-29

Dodanie art. 41 ust. 12 ustawy o PIT

Zgodnie z dodaną regulacją, w przypadkach, gdy:

- kwota wypłat (świadczeń) dokonanych temu samemu podatnikowi lub postawionych mu do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1- 5a ustawy o PIT przekroczy w roku podatkowym (a więc w roku kalendarzowym) łącznie (a więc ze wszystkich wskazanych źródeł przychodów) kwotę dwóch milionów złotych, a jednocześnie
- nie złożono oświadczenia, o którym mowa w ust. 15,

płatnik zobowiązany jest do pobrania podatku od nadwyżki tych wypłat ponad ten próg. Podatek pobiera się (od nadwyżki wypłaconych należności ponad kwotę dwóch milionów złotych), według stawek podstawowych, przewidzianych w art. 29 ust. 1 oraz art. 30a ust.1, bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, a także bez uwzględnienia zwolnień lub obniżonych stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Powyższe ilustruje następujący przykład (dla sytuacji, w której po przekroczeniu w danym roku kwoty 2 mln zł nie składano oświadczenia, o którym mowa w art. 41 ust. 15 ustawy o PIT):

- Podatnik (osoba fizyczna) podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu osiągnął w Polsce dochód z związku z wypłatą dywidendy w kwocie 1 800 000 zł. Dochód został osiągnięty w kwietniu. Jednocześnie, podatnik ten przedstawił płatnikowi (spółce wypłacającej dywidendę) certyfikat rezydencji oraz oświadczenie, że jest jej rzeczywistym właścicielem. Płatnik uznał dokumenty za wiarygodne i na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania płatnik zastosował obniżoną stawkę podatku (przykładowo: 5%) zamiast przewidzianej w ustawie o PIT stawki 19%. Podatek pobrany przez płatnika wyniósł zatem 90 000 zł.

  Tytułem wyjaśnienia należy wskazać, iż złożenie oświadczenia, o którym mowa w art. 41 ust. 15 ustawy o PIT nie było w powyższej sytuacji konieczne dla zastosowania stawki podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego

opodatkowania, gdyż nie został wobec danego podatnika przekroczony próg 2 000 000 zł.

- Jednocześnie, od tego samego podmiotu, który wypłacił dywidendę, wspomniany podatnik uzyskał w lipcu tego samego roku kwotę 500 000 zł tytułem należności licencyjnych. W związku z obowiązywaniem nowych zasad rozliczania podatku u źródła, dla kwoty 200 000 zł płatnik będzie mógł zastosować przy wypłacie wspomnianych należności licencyjnych stawkę podatku wynikającą z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (przykładowo: 10%). Jednakże dla nadwyżki wypłaconej kwoty ponad limit 2 000 000 zł, płatnik będzie zobowiązany zastosować podstawową stawkę podatku wynikającą z ustawy o PIT (20%). W konsekwencji, kwota podatku, którą płatnik będzie zobowiązany pobrać przy wypłacie wspomnianych należności licencyjnych, wyniesie:

  10% x 200 000 zł + 20% x 300 000 zł = 20 000 zł + 60 000 zł = 80 000 zł

  Jednocześnie podatnik będzie uprawniony do wystąpienia do organu podatkowego z wnioskiem o zwrot całości lub części podatku pobranego od kwoty 300 000 zł należności licencyjnych (a więc o zwrot całości lub części podatku w kwocie 60 000 zł) powołując się na prawo do zastosowania zwolnienia z podatku bądź obniżonej stawki podatku na podstawie obowiązującej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

  Tytułem uzupełnienia należy dodać, iż w przypadku, gdyby w omawianym przypadku płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 ustawy o PIT, nie byłby on zobowiązany pobierać podatku u źródła od nadwyżki należności licencyjnych ponad 2 000 000 zł.

- Dodatkowo, w grudniu tego samego roku wspomniany podatnik otrzymał od tego samego płatnika (tj. spółki, która najpierw wypłaciła danemu podatnikowi dywidendę, a następnie należności licencyjne) otrzymał kwotę 100 000 zł tytułem odsetek od pożyczki niezwiązanej z prowadzeniem działalności gospodarczej przez tego podatnika. W konsekwencji, w związku z przekroczeniem w danym roku podatkowym limitu kwoty 2 000 000 zł dla należności z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1- 5a ustawy o PIT, płatnik będzie zobowiązany pobrać podatek według stawki wynikającej z ustawy o PIT (19%) od całej kwoty wypłaconych odsetek (należy powtórzyć, że obowiązek pobrania podatku nie powstałby, gdy podatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 ustawy o PIT). Podatek pobrany przez płatnika od podatnika powinien więc wynieść 19 000 zł. Analogicznie jak w punkcie powyżej, podatnik będzie miał prawo do ubiegania się o zwrot całości bądź części tego podatku, jeżeli istniała będzie ku temu

podstawa prawna (np. obowiązywanie obniżonej stawki podatku u umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania).

- W styczniu kolejnego roku wspomniany podatnik otrzymał od tego samego płatnika odsetki w kwocie 600 000 zł. Z uwagi na fakt, iż rozpoczął się nowy rok podatkowy, limit 2 000 000 zł, o którym mowa w art. 41 ust. 12 ustawy o PIT, liczony jest na nowo, w związku z czym na podstawie certyfikatu rezydencji możliwe będzie niepobranie podatku bądź zastosowanie obniżonej stawki podatku wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jednocześnie wymaga odnotowania, iż ustawowe sformułowanie dotyczące wypłat dokonanych „temu samemu podatnikowi" lub postawionych do dyspozycji „temu samemu podatnikowi" pieniędzy lub wartości pieniężnych, wymaga weryfikacji statusu odbiorcy danej płatności. Chodzi tu o zweryfikowanie, czy podmiot otrzymujący daną płatność posiada status podatnika (a więc czy występuje u niego trwałe przysporzenie majątkowe), nie zaś jednie status podmiotu pośredniczącego w płatności (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18.03.2018 r., sygn. II FSK 82/14).

Dodanie art. 41 ust. 13 ustawy o PIT

Nowelizacja wskazuje na kurs, przy użyciu którego należy przeliczać wypłaty w walucie obcej dla potrzeb ustalania przekroczenia progu dwóch milionów złotych, o którym mowa w ust. 12, po przekroczeniu którego obowiązują zmienione zasady rozliczania podatku u źródła.

Dodanie art. 41 ust. 14 ustawy o PIT

Dodany przepis wprowadza domniemanie przekroczenia progu dwóch milionów złotych w przypadku braku możliwości ustalenia wysokości wypłaconych należności.

Wprowadzenie omawianego domniemania podyktowane jest koniecznością zapewnienia efektywnego oddziaływania wprowadzonych przepisów i ma na celu wykluczenie sytuacji, w której brak możliwości stosowania nowych zasad rozliczania podatku u źródła argumentowany byłby brakiem możliwości precyzyjnego ustalenia kwoty wypłaconej (udostępnionej) konkretnemu podatnikowi. W interesie płatnika powinno bowiem leżeć odpowiednie ewidencjonowanie wypłacanych kwot.

Dodanie art. 41 ust. 15-23 ustawy o PIT

Dodawane w art. 41 ustawy o PIT ustępu od 15 do 23 składają się na normatywne uregulowanie uproszczenia wprowadzanego Projektem i umożliwiają płatnikowi zastosowanie preferencyjnych zasad poboru podatku u źródła już w momencie dokonywania wypłat (świadczeń) lub stawiania do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych, nawet gdy w stosunku do danego podatnika przekroczony zostanie próg dwóch milionów złotych w danym roku.

Motywy oraz charakter tych zmian został opisane w części ogólnej niniejszego uzasadnienia. Uszczegóławiając powyższe wskazać można, że w ustępie 15 przewidziano uprawnienie płatnika do korzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania z momencie wypłaty należności. W tym celu będzie on składać oświadczenie, iż: ***(i)*** posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku (mowa o dokumentach wymaganych jako warunek formalny dla niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia bądź stawki wynikającej z umowy o unikaniu opodatkowania – dotyczy to np. wymaganego przez ustawę o PIT certyfikatu rezydencji podatnika, a w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, zawierającego analogiczne regulacje, także np. oświadczenia spółki o spełnieniu warunku określonego w art. 21 ust. 3c ustawy o CIT – zob. art. 26 ust. 1f ustawy o CIT) oraz ***(ii)*** po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w art. 41 ust. 4aa ustawy o PIT nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z określonych regulacji, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 44f ust. 4 pkt 4 oraz 5. Ostatnie z ww. oświadczeń będzie więc miało podwójny charakter – stwierdza ono bowiem, że: ***a)*** dokonano weryfikacji, o której mowa w 41 ust. 4aa ustawy o PIT (a więc weryfikacji, czy spełnione są warunki dla niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z przepisów prawa podatkowego), a ponadto, iż ***b)*** po przeprowadzeniu weryfikacji płatnik nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawek wynikających z określonych regulacji, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 44f ust. 4 pkt 4 oraz 5.

W kolejnym przepisie wskazano, że oświadczenie to powinno być składane przez kierownika jednostki w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. Składający oświadczenie podawać będą pełnione funkcje. W przepisie tym wskazano również, że nie będzie dopuszczalne złożenie przedmiotowego oświadczenia przez pełnomocnika. Regulacja

ta ma pełnić dodatkową funkcję gwarancyjną i obszarze poboru podatku u źródła w sytuacji skorzystania (pozostania) w mechanizmie *relief at source*. W ustępie 17 wskazano na termin składania oświadczenia.

W projektowanym ustępie 18 określono przebieg czynności składających się na złożenie oświadczenia, o którym mowa we wprowadzanym ust. 15. Tryb postępowania uzależniony jest w tym przypadku od liczby osób, która składa to oświadczenie. Jeżeli:

- oświadczenie, o którym mowa w projektowanym ust. 15 składa jedna osoba (a więc w przypadkach, gdy tylko jedna osoba spełnia kryteria kierownika jednostki), wówczas złożenie oświadczenia następuje do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16(ust. 18 pkt 1 ustawy o PIT);
- do złożenia oświadczenia, o którym mowa w projektowanym ust. 15 zobowiązana jest więcej niż jedna osoba (a więc w przypadkach, gdy więcej niż jedna osoba spełnia kryteria kierownika jednostki, w związku z czym każda z tych osób zobowiązana jest do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 15), wówczas tryb postępowania, zgodnie z projektowanym ust. 18 pkt 2 i ust. 19, jest następujący:
  - każda z zobowiązanych osób składa oświadczenie zgodnie z wymogami ust. 15 (ustawodawca zostawia tu swobodę co do formy złożenia takiego oświadczenia – możliwa musi jednak pozostać weryfikacja jego złożenia),
  - następnie, dowód złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 15 (tj. dowód złożenia tego oświadczenia przez wszystkie osoby, które są do tego zobowiązane), przekazywany jest wraz ze zgłoszeniem do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16. Zgłoszenia należy dokonać w terminie, o którym mowa w ust. 17 (jest to więc termin ten sam, jaki przewidziano dla złożenia o świadczenia, o którym mowa w ust. 15). Zgłoszenia dokonuje jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 15. W zgłoszeniu tym należy ponadto potwierdzić, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 15 zostało złożone przez wszystkie zobowiązane do tego osoby. Jednocześnie ustawa przewiduje, iż zgłoszenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika.

Aby umożliwić płatnikom sprawniejsze procedowanie w przypadku powtarzających się rozliczeń z tym samym podatnikiem, ustawa wprowadza mechanizm bazowania – przez określony czas – na już złożonym oświadczeniu, o którym mowa w ust. 15.

W ustępie 20 przewidziano bowiem sytuację, w której płatnik po złożeniu oświadczenia, o którym mowa w ust. 15, będzie dokonywał na rzecz podatnika, którego dotyczyło to oświadczenie, dalszych wypłat (świadczeń) z tytułów określonych w art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1-5a, lub będzie stawiał do dyspozycji tego podatnika kolejne pieniądze lub wartości pieniężne ze wskazanych tytułów. W takim przypadku płatnik będzie uprawniony nie stosować ust. 12 względem danego podatnika do momentu upływu drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono wspomniane wyżej oświadczenie. Oznacza to, że do wskazanego momentu płatnik będzie uprawniony do zastosowania względem danego podatnika zwolnienia, obniżonej stawki podatku lub do niepobrania podatku na takich zasadach, jak gdyby nie został przekroczony w stosunku do tego podatnika próg 2 mln zł.

Zgodnie z ust. 21, jeżeli płatnik skorzysta z uprawnienia, o którym mowa w ust. 20, będzie on zobowiązany złożyć do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16, oświadczenie że w momencie dokonania dalszych wypłat (świadczeń) lub postawienia do dyspozycji kolejnych pieniędzy lub świadczeń pieniężnych:

1) posiadał dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego;

2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 4aa, nie posiadał wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istniały okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 44f ust. 4 pkt 4 oraz 5.

Oświadczenie, o którym mowa w ust. 21 składa się w terminie do 7 dnia następującego po miesiącu, w którym upłynął okres, o którym mowa w ust. 20 (a wiec w terminie do 7 dnia następującego po miesiącu, w którym upłynął drugi miesiąc po miesiącu, którym złożono oświadczenie określone w ust. 15).

Jeżeli złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 21, nie jest możliwe z uwagi na niespełnienie warunków będących jego przedmiotem, płatnik będzie zobowiązany w terminie przewidzianym dla złożenia tego oświadczenia wpłacić podatek z należnymi odsetkami. Wpłacie podlega podatek, który byłby należny, gdyby płatnik stosował zasady rozliczania podatku u źródła według ust. 12.

Ustęp 23 stanowi, że do oświadczenia, o którym mowa w ust. 21 stosuje się odpowiednio ust. 16, 18 i ust. 19 zdanie trzecie. Określono więc tym samym kto, oraz w jaki sposób, składa oświadczenie, o którym mowa w ust. 21, oraz że nie jest możliwe jego złożenie przez pełnomocnika.

Wymaga jednocześnie odnotowania, iż w przypadku, gdy oświadczenie, o którym mowa w ust. 15 lub 21 nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika, ustalane będzie ustalenie dodatkowego zobowiązanie podatkowe zgodnie ze znowelizowanymi przepisami Ordynacji podatkowej (zob. projektowany art. 58a § 1 pkt 5 tej ustawy).

Dodanie art. 41 ust. 24 ustawy o PIT

Wprowadzany ustęp 20 przewiduje uprawnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie ust. 12, tj. w przypadku których możliwe będzie skorzystanie z preferencji przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, bez względu na kwotę należności wypłaconych jednemu podatnikowi z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1- 5a. Preferencje będą mogły być stosowane, jeżeli spełnione zostaną ich warunki.

Wydając takie rozporządzenie, uwzględniane będzie w szczególności istnienie określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego, specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności.

Uzasadnieniem tej możliwości jest stworzenie prawa do wydania rozporządzenia i stosowanie na jego podstawie – po spełnieniu w konkretnych sytuacjach warunków przewidzianych w prawie – preferencyjnych zasad opodatkowania wypłacanych należności już w momencie ich wypłaty. Należy bowiem przyjąć, że analiza praktyki w zakresie stosowania nowych zasad poboru podatku dostarczać będzie danych wskazujących na krąg podatników, płatników lub czynności w związku z którymi ryzyko nieprawidłowości będzie na tyle niskie, że możliwe będzie zastosowanie mechanizmu *relief at source.*

Dodanie art. 41 ust. 25-27 ustawy o PIT

Nowowprowadzone przepisy przewidują brak obowiązku pobierania przez płatników podatku od odsetek lub dyskonta od: ***(i)*** listów zastawnych, a także ***(ii)*** obligacji, jeżeli te odsetki lub dyskonto są wypłacane z obligacji o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok, które

zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych. W przypadku odsetek lub dyskonta od obligacji, o których mowa w poprzednim zdaniu, zwolnienie nie będzie jednak miało zastosowania, jeżeli na moment osiągnięcia dochodu podatnik będzie podmiotem powiązanym z emitentem tych obligacji w sposób określony w art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT oraz będzie posiadał, bezpośrednio lub pośrednio, łącznie z innymi podmiotami powiązanymi w rozumieniu tych przepisów, więcej niż 10% wartości tych obligacji.

Warunkiem niepobrania podatku od odsetek lub dyskonta od obligacji (oczywiście tylko w przypadku, gdy obligacje te spełniają przesłanki, o których mowa w akapicie powyżej), jest złożenie przez emitenta organowi podatkowemu, o którym mowa w art. 44f ust. 16 oświadczenia, że emitent ten dochował należytej staranności i poinformował podmioty z nim powiązane o wymogu, zgodnie z którym na moment osiągnięcia dochoduu przez podatnika nie mogą być spełnione jednocześnie dwie następujące przesłanki: powiązania podatnika z emitentem oraz posiadania przez podatnika i inne podmioty z nim powiązane łącznie więcej niż 10% wartości tych obligacji (zob. art., przy czym przez posiadanie rozumie się posiadanie pośrednie lub bezpośrednie (zob. przesłanki zwolnienia w art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT). Oświadczenie to składane będzie w określonej postaci elektronicznej jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji najpóźniej w dniu, w którym płatnik nie pobiera podatku w związku z wypłatą należności z tytułów, o których mowa w ust. 25 pkt 2 (a więc w związku z wypłatą należności z odsetek lub dyskonta od obligacji spełniających wskazane w ustawie kryteria).

Dodanie art. 41 ust. 28 i 29 ustawy o PIT

Dodany art. 41 ust. 28 określa tryb składania oświadczeń, o których mowa w art. 41 ust. 15, 21 oraz 26, a także zgłoszenia, o którym mowa w ust. 18 pkt 2. Ustawa wskazuje, że są one składane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Konsekwencją powyższego jest art. 41 ust. 29, wprowadzający delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia (w drodze rozporządzenia) sposobu przesyłania wspomnianych wyżej dokumentów.

- pkt 32 – zmiana dotycząca art. 42 ustawy o PIT

Dodanie art. 42 ust. 9 oraz ust. 10 ustawy o PIT

Dodane przepisy dotyczą sytuacji, w której w stosunku do tego samego podatnika w danym roku podatkowym przekroczony został limit dwóch milionów złotych, o którym mowa w art. 41 ust. 12, a uzyskane przez tego podatnika dochody obejmują również te, od których nie został pobrany podatek zgodnie z art. 41 ust. 2a (dotyczy dochodów związanych z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika posiadającego ograniczony obowiązek podatkowy). W takim przypadku płatnik zobowiązany jest do zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o kwocie i rodzaju dokonanych podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawionych mu do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych, od których zgodnie z art. 41 ust. 2a nie został pobrany podatek. Dodane przepisy wskazują jakie dane należy zawrzeć w zawiadomieniu oraz terminy, w których zawiadomienie powinno zostać złożone.

- pkt 33 – dodawany rozdział 7b dotyczy zwrotu podatku z tytułu wypłaconych należności

Wprowadzony rozdział 7b (na który składają się przepisy dodanego art. 44f) określa zasady zwrotu podatku zapłaconego w związku z przekazaniem podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawieniem podatnikowi do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych, o których mowa w art. 41 ust. 12.

Tytułem wyjaśnienia ewentualnych wątpliwości należy odnotować, iż zwrot podatku, o którym mowa w projektowanym rozdziale 7b ustawy o PIT stanowi zwrot podatku w rozumieniu art. 3 pkt 7 Ordynacji podatkowej, z konsekwencją stosowania dla tego rodzaju zwrotu właściwych przepisów Ordynacji podatkowej.

Art. 44f ust. 1 przewiduje, iż zwrotu podatku, pobranego według zasad określonych w art. 41 ust. 12, dokonuje się stosując zwolnienia lub obniżone stawki podatku wynikające z przepisów szczególnych, w tym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczypospolita Polska.

Art. 44f ust. 2 wskazuje podmioty uprawnione do złożenia wniosku o zwrot podatku. Są nimi: podatnik podlegający w Rzeczypospolitej Polskiej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (spełniający warunki określone w tym przepisie), a także płatnik, który wpłacił podatek z własnych środków i w związku z w tym poniósł ekonomiczny ciężar tego podatku. Przykładem

tej ostatniej sytuacji (w której to płatnik może wystąpić o zwrot podatku) jest zawarcie w umowie klauzuli ubruttawiającej wynagrodzenie podatnika (usługodawcy) – zgodnie z tego rodzaju klauzulą, odbiorca należności (podatnik) uprawniony jest do otrzymania stałej kwoty wynagrodzenia za świadczenie wykonane na rzecz usługobiorcy (płatnika), w związku z czym to płatnik zobowiązany jest ponieść ekonomiczny ciężar ewentualnego podatku (podnosząc – ubruttawiając kwotę wynagrodzenia). Funkcjonowanie w obrocie klauzul takich jak opisana powyżej (co potwierdzają składane wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego), znanych także jako klauzule *net of tax*, potwierdza zasadność jednoznacznego przyznania płatnikom uprawnienia do wystąpienia o zwrot podatku.

Wniosek o zwrot podatku będzie zawierał oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do wniosku. Obowiązek złożenia takiego oświadczenia obowiązywać będzie także na dalszym etapie postępowania w odniesieniu do przedstawianych kolejnych faktów oraz przekazywanej uzupełniające dokumentacji (art. 44f ust. 3).

Treść artykułu 44f ust. 4 wskazuje na dokumenty, które należy przedstawić składając wniosek o zwrot podatku. Wyliczenie z ust. 4 ma jednak charakter katalogu otwartego, co oznacza, iż organy mogą wymagać także dodatkowej dokumentacji potwierdzającej zasadność zwrotu podatku. Jednocześnie należy zauważyć, iż zakres wymaganej dokumentacji jest uzależniony od konkretnego przypadku (np. osoba nieprowadząca działalności gospodarczej nie jest zobowiązana do dostarczenia dokumentacji odnoszącej się do przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej, o której mowa w ust. 4 pkt 5).

Przepis artykułu 44f ust. 5 stanowi, iż w sprawie zwrotu podatku, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa kwotę zwrotu. Na zasadzie wyjątku, jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku niezwłocznie bez wydania decyzji (art. 44f ust. 10). Jednocześnie ustawa przewiduje, iż w przypadku dokonania zwrotu podatku bez wydania decyzji, jeżeli zwrot był nienależny lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie takiego zwrotu podatku nie będzie wszczynane postępowanie w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Ustawa określa, iż zwrot podatku następuje bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku, przy czym do terminu tego nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Jednocześnie ustawa stanowi, iż termin na dokonanie zwrotu podatku biegnie na nowo w przypadku złożenia zmienionego wniosku o zwrot podatku – od dnia wpływu zmienionego wniosku (art. 44f ust. 6).

Dodatkowo zastrzega się, że jeśli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, w skutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w podstawowym terminie (wynikającym z ww. wspomnianego art. 44f ust. 6 ustawy o PIT), organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, tym kontroli, o której mowa w ust. 9 omawianego artykułu (art. 44f ust. 7). Art. 44f ust. 8 określa jakie w szczególności działania podejmuje organ przy weryfikacji zasadności wniosku o zwrot podatku (tytułem przykładu, czynności weryfikacyjne, które mogą uzasadnić przedłużenie terminu na zwrot podatku, mogą wiązać się z potrzebą wystąpienia do obcej jurysdykcji podatkowej z wnioskiem o przekazanie informacji na temat działalności podatnika prowadzonej w tej jurysdykcji a następnie oczekiwaniem na odpowiedź zwrotną). Z kolei 44f ust. 9 przewiduje możliwość przeprowadzenie kontroli podatkowej na terytorium państwa zamieszkania podatnika dla celów podatkowych w związku z dokonywaniem weryfikacji wniosku o zwrot podatku.

Art. 44f ust. 11 określa sposób składania wniosku o zwrot. Zgodnie z projektowaną regulacją, wniosek o zwrot podatku składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób będzie następowało uzupełnienie wniosku o zwrot podatku w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji.

Art. 44f ust. 12 określa tryb postępowania z wnioskiem o zwrot podatku, do którego nie dołączono wymaganej dokumentacji. W takim przypadku organ wzywa wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 14 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku o zwrot podatku bez rozpatrzenia. W sprawie pozostawienia wniosku o zwrot bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 44f ust. 13 określa zasady oprocentowania kwoty podatku. Zgodnie ze wskazanym przepisem, w przypadku przekroczenia 6-miesięcznego terminu na zwrot podatku, zwrócona kwota podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej.

Art. 44f ust. 14 określa tryb (sposób) zwrotu podatku. Zgodnie z tą regulacją, zwrot podatku dokonywany następował będzie wyłącznie na rachunek bankowy wnioskodawcy lub rachunek wnioskodawcy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. Jednocześnie zastrzeżono, iż w przypadku gdy zwrot podatku miałby zostać dokonany na rachunek wnioskodawcy

prowadzony poza terytorium kraju, zwracana kwota jest pomniejszana o koszty dokonania zwrotu.

Art. 44f ust. 15 zawiera delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, sposobu przesyłania wniosku o zwrot podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W treści ustępu 16 artykułu 44f wskazano na organ podatkowy właściwy w sprawach zwrotu podatku z tytułu wpłaconych należności. Zgodnie z regułą ogólną organem podatkowym właściwym w tych sprawach będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku nierezydentów, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Przepis ust. 17 wskazuje jednak na uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego odmienną właściwość miejscową organów podatkowych. Wydając rozporządzenie minister właściwy do spraw finansów publicznych kierować się ma celem sprawnego i efektywnego wykonywania zadań dotyczących zwrotu podatku. Dotychczasowa praktyka dowodzi bowiem, że ponad połowa składanych informacji o dochodach osiąganych przez nierezydentów wpływa w obrębie jednego województwa – mazowieckiego.

Projektowane przepisy o zwrocie podatku z tytułu wypłaconych należności są przepisami szczególnymi względem postanowień Ordynacji podatkowej dotyczących nadpłaty i jej zwrotu. W konsekwencji w ramach procedury zwrotu podatku z tytułu wypłaconych należności przepisy Ordynacji podatkowej znajdą zastosowanie jedynie w zakresie nieuregulowanym w przepisach ustawy o PIT i ustawy o CIT. Na gruncie ustawy o PIT zagadnienie to zostało uregulowane w projektowanym art. 44f ust. 18.

- pkt 34 – dotyczy zmian w art. 45 ustawy o PIT – zmiana została szerzej omówiona w części uzasadnienia dotyczącej problematyki cen transferowych.
- pkt 35 – dotyczy dodania załącznika nr 4 do ustawy o PIT – zmiana została szerzej omówiona w części uzasadnienia dotyczącej problematyki cen transferowych.

Art. 2 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa o CIT)

- pkt 1 – zmiany dotyczące art. 1a - ustawy o CIT - zmiana została szerzej omówiona w części uzasadnienia dotyczącej problematyki cen transferowych.
- pkt 2 - dodawany pkt 6 w art. 3 w ust. 3 ustawy o CIT.

Zmiana polega na wskazaniu *expressis verbis*, iż nowa kategoria dochodów (przychodów) jakim są dochody z niezrealizowanych zysków, określona w dodawanym Rozdziale 7a stanowi dochód (przychód) osiągnięty na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy o CIT. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy CIT Rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. podatku z tytułu wyjścia, *exit tax*). Zmiana analogiczna do przewidzianej w ustawie o PIT.

- pkt 3 – zmiany dotyczące art. 4a ustawy o CIT

Zmiany polegają na dodaniu w słowniczku definicji:

- rzeczywistego właściciela – motywy oraz charakter zmiany zostały opisane w części ogólnej niniejszego uzasadnienia,

- waluty wirtualnej, zdefiniowano ją poprzez odesłanie do definicji z ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723) – pkt 33,

- pożyczki papierów wartościowych (pkt 34), oraz

- ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

- pkt 4 – zmiany dotyczące art. 7 ustawy o CIT.

lit. a - Zmiana w ust. 2 ma charakter dostosowawczy i związana jest z wprowadzanymi rozwiązaniami w zakresie instytucji tzw. *exit tax*.

lit. b - Dodatnie ust. 6 związane jest z regulacjami dotyczącymi skutków podatkowych wynikających ze zbycia walut wirtualnych. Analogicznie jak w ustawie PIT wyłączono możliwość pomniejszania dochodu o straty z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.

- pkt 5 - zmiany dotyczące art. 7b ustawy o CIT:

lit. a tiret pierwsze - zmiana dotycząca ust. 1 pkt 6 lit. f

Zmiana określa, iż do przychodów z zysków kapitałowych będzie się uważać, przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej rozumianego jako wymiana waluty wirtualnej na prawny środek płatniczy, towar albo usługę. Wymiana waluty wirtualnej na inną walutę, tak jak w PIT będzie neutralna podatkowo, o czym stanowi dodawany art. 12 ust. 4 pkt 27 ustawy o CIT.

Wyjątek od powyższej zasady (dodawany ust. 3) przypisania dochodów związanych z walutami wirtualnymi do źródła zyski kapitałowe nie będzie dotyczyła podmiotów prowadzących działalność polegającą na świadczeniu usług w zakresie wymiany pomiędzy walutami

wirtualnymi i środkami płatniczymi lub wymiany pomiędzy walutami wirtualnymi. Jest to rozwiązanie analogiczne do przewidzianego w ustawie o PIT.

lit. a tiret drugie – dodawany pkt 7 w ust. 1

Zmiana ma na celu zakwalifikowanie do dochodów z zysków kapitałowych dochodów z odsetek i dyskonta od pożyczek papierów wartościowych

lit. b– dodawany ust. 3 w art. 7b

Zmiana stanowi, iż podmioty prowadzące działalność polegającą na świadczeniu usług w zakresie wymienionym w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, podlegające kontroli organów informacji finansowej w rozumieniu tej ustawy przychody ze zbycia walut wirtualnych będą zaliczały do źródła innego niż zyski kapitałowe.

- pkt 6 - zmiana dotycząca art. 9 polegająca na dodaniu nowego ust. 2d

lit. a - Nowy ustęp 2d wprowadza obowiązek wyodrębnienia w prowadzonej ewidencji rachunkowej, składników majątkowych podlegających przeniesieniu poza terytorium RP i podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 36a ustawy o CIT. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT nowy rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. b – przepis wprowadza delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego zakres ewidencji jaką obowiązane są prowadzić działające na terytorium RP zagraniczne zakłady nierezydentów, o ile nie działają one w formie oddziału lub przedstawicielstwa.

- pkt 7 i 8 – przepis ten uchyla art. 9a oraz art. 11 ustawy o CIT – zmiany te zostały szerzej opisane w części uzasadnienia dotyczącej cen transferowych

- pkt 9 – na mocy tego przepisu dodawany jest rozdział 1 a – rozdział ten dotyczy problematyki cen transferowych oraz został szerzej opisany w części uzasadnienia dotyczącej tej problematyki

- pkt 10- zmiany dotyczące art. 12 ustawy o CIT.

lit. a – dodawany pkt 12 w ust. 1 określa sposób obliczania dochodu z pożyczki papierów wartościowych.

lit b, c, f, g – przepisy te dotyczą zmian w zakresie cen transferowych oraz zostały opisane we wcześniejszej części uzasadnienia.

lit. e tiret pierwsze - dodawana lit. e w pkt 8 ust. 4 ustawy o CIT.

Przepis ten przewiduje niezaliczanie do przychodów równowartości kwot stanowiących umorzone zobowiązania, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań będzie związane z bezzwrotną pomocą udzieloną bankowi, będącemu uczestnikiem IPS, pochodzącą ze środków funduszu pomocowego w ramach realizacji celów funkcjonowania IPS – w przypadku przejęcia albo nabycia przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) banku przez inny bank, będących uczestnikami tego systemu.

lit. e tiret drugie – dodawany pkt 27 w ust. 4

Przepis stanowi o tym, iż otrzymanie w zamian za walutę wirtualną innej waluty wirtualnej nie stanowi przychodu podatkowego; zgodnie z przyjętymi założeniami wymiana taka ma być neutralna podatkowo..

- pkt 11 - zmiany dotyczące art. 14 ustawy o CIT - przepisy te dotyczą zmian w zakresie cen transferowych oraz zostały opisane we wcześniejszej części uzasadnienia.
- pkt 12 - zmiany dotyczące art. 15 ustawy o CIT.

lit. a – przepisy te dotyczą zmian w zakresie cen transferowych

lit b - zmiany dotyczące ustępu 1y dotyczą zasad ustalenia wartości składników majątku wchodzących w skład zagranicznego zakładu, które są przenoszone na terytorium RP. Zgodnie z postanowieniami art. 5 ust. 5 dyrektywy ATAD państwo przyjmujące przyjmuje wartość rynkową składnika majątku ustaloną dla celów opodatkowania, podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków, przez państwo członkowskie UE poprzedniej rezydencji podatnika lub poprzedniego miejsca położenia zakładu - jako wartość początkową tego składnika. W przypadku przeniesienia składników majątkowych z państwa trzeciego lub w sytuacji gdy ww. państwo członkowskie nie określi ich wartości, ustala się ją w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podatnika, niezaliczonej do kosztów i nie wyższej od wartości rynkowej tych składników majątku. Regulacja analogiczna do zmiany proponowanej w ustawie o PIT.

lit. c – dodawany ust. 1ya przewiduje odpowiednie stosowanie zasad określonych w ust. 1y do podatnika, który przeniósł na terytorium RP składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub działalności gospodarczej prowadzonej za

granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Regulacja analogiczna do zmiany proponowanej w ustawie o PIT.

lit. d – zmiana dotycząca ust. 1z przewiduje odpowiednie stosowanie zasad określonych w ust. 1 y i 1ya również do spółek europejskich i spółdzielni europejskich.

lit e – zmiana dotyczy cen transferowych oraz została opisana we wcześniej części uzasadnienia.

lit. f – dodawany ust. 4m przewiduje odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących korekty kosztu uzyskania przychodu w sytuacji orzeczenia korekty wartości rynkowej składnika majątku, określonej w państwie członkowskim Unii Europejskiej, z którego terytorium składniki te zostały przeniesione – jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że wartość ta jest zawyżona. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT nowy rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. g– dodawane ust. 11-13

W przepisach tych, na analogicznych zasadach jak ustawie PIT, określono co stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz zasady potrącania tychże kosztów.

- pkt 13 - dodawany art. 15ba w ustawie o CIT.

Dodawane przepisy dotyczą podatkowego rozliczania wierzytelności, w tym wchodzących w skład nabytego pakietu wierzytelności i są analogiczne do rozwiązania omówionego w części dotyczącej podatku PIT.

- pkt 14 oraz 15 - zmiany dotyczące cen transferowych
- pkt 16 - zmiany dotyczące art. 16 ustawy o CIT.

lit. a tiret pierwsze, drugie, trzecie, piąte, szóste, siódme, ósme, jedenaste – zmiany dotyczące 6a, 8aa, 39a i 39b, i 76

Zmiany te są analogiczne do zmian omówionych w części dotyczącej ustawy o PIT.

lit. a tiret dziesiąte - dodawany pkt 71a wyłącza z kosztów uzyskania przychodów wpłaty na IPS dokonywane przez banki spółdzielcze zgodnie z ustawą o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających.

lit. b – dodawany ust. 1c

Celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących sposobu ustalania wysokości „wydatków na nabycie lub objęcie" udziałów w spółce kapitałowej powstałej z przekształcenia spółki osobowej do której podatnik wniósł wkłady niepieniężne, w dodanym w art. 16 nowym ust. 1c wskazane zostało, iż wydatki takie określać się będzie na podstawie poniesionych przez podatnika wydatków na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczonych do kosztów w jakiejkolwiek formie.

- pkt 17 – dodawany pkt 2a w ust. 2 art. 16b ustawy o CIT.

Zmiana dotyczy określenia wartości firmy przeniesionej w ramach przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego państwa UE, jeśli podlegała ona opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków.

- pkt 18 - zmiana dotycząca art. 16c pkt 4 ustawy o CIT.

Zmiana dotyczy zasad amortyzacji podatkowej wartości firmy przeniesionej w ramach przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego państwa UE, jeśli podlegała ona opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków.

- pkt 19 - zmiana dotycząca art. 16g ust. 1 ustawy o CIT.

lit. a - zmiana brzmienia pkt 7 dotyczącego zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT nowy rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

lit. b - zmiana polegająca na dodaniu nowego pkt 8 określającego sposób ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku podatnika, który przeniósł na terytorium RP składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmiana rezydencji podatkowej.

- pkt 20 - zmiany dotyczące art. 17 ustawy o CIT.

lit. a tiret drugie – dodawane pkt 50c przewiduje zwolnienie z opodatkowania odsetek oraz dyskonta od obligacji uzyskanych przez podatników CIT będących nierezydentami. Odnośnie kryterium pośredniego lub bezpośredniego posiadania łącznie nie więcej niż 10% wartości obligacji, a także odnośnie kryterium obowiązywania odpowiedniej umowy o unikaniu

podwójnego opodatkowania, aktualne są tu uwagi zawarte w części dot. art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT.

W dodawanym pkt 50d proponuje się ponadto wprowadzenie, w katalogu zwolnień od podatku, zwolnienia w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego (tzw. podatek u źródła) od należności wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z zadaniem ustawowym, które bank centralny realizuje w interesie publicznym na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2017 r., poz. 1373) w zakresie zarządzania rezerwami dewizowymi.

Bank centralny realizuje funkcje centralnej bankowej instytucji dewizowej poprzez gromadzenie rezerw dewizowych, zarządzanie rezerwami dewizowymi oraz podejmowanie czynności bankowych i innych mających na celu zapewnienie bezpieczeństwa obrotu dewizowego i płynności płatniczej kraju. Rezerwy dewizowe służą wzmocnieniu wiarygodności finansowej RP, przez co przyczyniają się do obniżenia kosztu finansowania na rynkach globalnych oraz ograniczenia zmienności kursu złotego. Spełniają także inne funkcje, które są istotne z punktu widzenia interesu państwa, takie jak zabezpieczenie pokrycia zadłużenia zagranicznego czy importu. Realizując zadania związane z zarządzaniem rezerwami dewizowymi Narodowy Bank Polski dąży do zapewnienia wysokiego stopnia bezpieczeństwa inwestowanych środków oraz ich niezbędnej płynności, a przy spełnieniu tych kryteriów do maksymalizacji, w danych uwarunkowaniach rynkowych, stopy zwrotu z rezerw dewizowych wyliczanej w polskich złotych. Barierę dla realizacji tych celów, wpływającą na ograniczenie stosowanego przez bank centralny instrumentarium inwestycyjnego (rodzaje transakcji dopuszczone do stosowania przez Narodowy Bank Polski w ramach zarządzania rezerwami dewizowymi), może być opodatkowanie podatkiem u źródła podmiotów, z którymi Narodowy Bank Polski dokonuje operacje w związku z zarządzaniem rezerwami dewizowymi. W obecnym stanie prawnym w zakresie podatku u źródła, należności wypłacane na rzecz podmiotów zagranicznych przez bank centralny z tytułu operacji zawieranych w ramach gospodarki rezerwami dewizowymi, które zaliczają się do tytułów wymienionych w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podlegają obowiązkowi poboru zryczałtowanego podatku dochodowego. W konsekwencji, zgodnie z art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, bank centralny może być obowiązany do poboru podatku u źródła. Rozwiązanie takie ogranicza możliwości Narodowego Banku Polskiego w zakresie swobody zarządzania rezerwami dewizowymi, gdyż zawierane transakcje mogą skutkować płatnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem u źródła, a w efekcie wpływa na wzrost

ponoszonych przez NBP kosztów (w tym administracyjnych związanych z pozyskiwaniem i aktualizowaniem certyfikatów rezydencji). Koszt podatku u źródła zwiększa kwoty płacone przez NBP, co ma bezpośredni wpływ na rentowność operacji zawieranych w ramach prowadzenia gospodarki rezerwami dewizowymi (w tym poprzez koszty utraconych korzyści w wyniku odstąpienia od transakcji). W określonych sytuacjach część umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje zwolnienie od podatku w państwie wypłacającego należności (w tym przypadku w Polsce), jednakże może to nastąpić po wypełnieniu przez obydwie strony transakcji obowiązków o charakterze informacyjnym oraz dokumentacyjnym, co zwiększa koszty obsługi transakcji, może skutkować ograniczeniem popytu na relacje transakcyjne z NBP i ostatecznie ogranicza możliwości prowadzenia gospodarki rezerwami dewizowymi. W celu uniknięcia wskazanych powyżej ograniczeń proponuje się zatem wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła przychodów, do których podatek ten ma zastosowanie, uzyskiwanych przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z operacjami dokonywanymi w ramach gospodarki rezerwami dewizowymi, na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2017 r., poz. 1373). Rozwiązanie takie przyczyni się do zwiększenia swobody prowadzenia przez Narodowy Bank Polski efektywnej gospodarki rezerwami dewizowymi.

<u>lit. a tiret trzecie</u> - projektowany pkt 56a wprowadza zwolnienie od podatku środków finansowych otrzymywanych przez bank zrzeszający albo jednostkę zarządzającą, pochodzące z funduszu pomocowego w ramach realizacji celów określonych w ustawie o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, w tym bezzwrotne wpłaty na fundusz zasobowy lub fundusz rezerwowy.

<u>lit. a tiret czwarte</u> – zmiana dotycząca lit. b w pkt 57

Zmiana polega na poszerzeniu zakresu obecnego zwolnienia na odsetki od pożyczek udzielonych przez – podlegające nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowych – banki, w tym banki spółdzielcze lub skoki.

Za zasadne należy uznać wydzielenie z wyłączenia ze zwolnienia, określonego w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. b ustawy o CIT odsetek od pożyczek udzielonych przez podlegające nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowych banki w tym banki spółdzielcze lub SKOKi. Można przyjąć, że udzielanie pożyczek przez te podmioty nie rodzi ryzyka optymalizacji, któremu miał przeciwdziałać ten przepis.

lit. a tiret piąte – dodawany pkt 60

Wprowadzane w pkt 60 zwolnienie dotyczy określonych dochodów uzyskiwanych w ramach umów offsetowych i zostało omówione w części dotyczącej podatku PIT.

lit. b - dodawane ust. 13 i 14 odnoszą się do projektowanego zwolnienia związanych z realizacją umów offsetowych i są analogiczne do regulacji omówionych w części dotyczącej ustawy o PIT.

- pkt 21- zmiana dotycząca art. 18 ustawy o CIT:

lit. a tiret pierwsze – zmiana dotycząca zdania wstępnego w ust. 1 ma charakter dostosowawczy i polega na uwzględnieniu regulacji dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych (art. 22d) oraz dochodów z niezrealizowanych zysków jako odstępstwa od wyliczania podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 18 ust. 1.

lit. a tiret drugie – dodawany pkt 8 w ust. 1 wprowadza możliwość pomniejszenia w banku spółdzielczym dochodu do opodatkowania o 50% kwoty wniesionych roku podatkowym wpłat na system ochrony w rozumieniu ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających. Warunkiem stosowanie pomniejszenia jest przekazanie odpowiadającego tym wpłatom zysku banku spółdzielczego na fundusze własne banku.

lit. b - dodawane ust. 8

Zmiana proponowana w dodawanym ust. 9, przewiduje że bank spółdzielczy w przypadku braku możliwości dokonania za dany rok podatkowy odliczenia określonego w ust. 1 pkt 8 (tj. w sytuacji poniesienia stratę albo gdy wielkość dochodu jest niższa od kwoty przysługującego odliczenia) może dokonać tego odliczenia w zeznaniach za kolejne następujące bezpośrednio po sobie trzy lata podatkowe (do czasu wyczerpania).

- pkt 22 – zmiany w art. 18d ust 2 ustawy o CIT – jest to zmiana w zakresie cen transferowych
- pkt 23 – uchyla ust 4 w art. 19
- pkt 24 – zmiana brzmienia art. 21 ust 7 – zmiana w zakresie cen transferowych
- pkt 25 – zmiana brzmienia art. 22c

Zmienione i rozszerzone zostają przepisy szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, zgodnie z częścią ogólną niniejszego uzasadnienia.

- pkt 26 – dodawany art. 22d ustawy o CIT.

Dodawany przepis reguluje opodatkowanie dochodów uzyskiwanych z odpłatnego zbycia tzw. kryptowalut (walut wirtualnych). Zasady rozliczania w podatku CIT dochodów z walut wirtualnych są analogiczne do przyjętych w ustawie o PIT.

Przepis określa stawkę podatku od dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz określono co będzie traktowane jako dochód z tego tytułu (ust. 1 i 2). Wskazano także zasady stosowania stawek podatku z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (ust. 3).

Wprowadzono została także reguła stanowiąca, że dochód z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej nie będzie łączony z innymi dochodami.

W ust. 5 i 6 zawarto zasady przedstawiania dochodów i kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy CIT. pkt 21) zmiany dotyczące art. 24a ustawy o CIT.

- pkt 27 – zmiana dotycząca art. 24a ustawy o CIT

Zmiana dotycząca regulacji odnoszącej się do kontrolowanej spółki zagranicznej (CFC) jest analogiczna do zmian omówionych w części dotyczącej ustawy o PIT.

pkt 28 – zmiana dotycząca art. 24b ustawy o CIT -Zmiana ta została opisana w części uzasadnienia dotyczącej przepisów zmienianych w zakresie cen transferowych

- pkt 29 – zmiana dotycząca art. 24d i 24e ustawy o CIT

Przepisy te regulują na gruncie ustawy o CIT instytucję tzw. *Innovation Box*, omówioną w części dotyczącej podatku PIT. Przepisy obu ustaw są w tym zakresie analogiczne.

- pkt 30 - dodawany rozdział 5a ustawy o CIT „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków".

Niniejszy punkt przewiduje wprowadzenie do ustawy o CIT nowego rozdziału pn. „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków", w którym w sposób kompleksowy została uregulowana kwestia opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątkowych, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu. Biorąc pod uwagę zakres ww. regulacji, wyodrębnienie nowego rozdziału wydaje się zabiegiem uzasadnionym i korzystnym z punktu widzenia czytelności aktu prawnego.

Rozdział 5a obejmuje 6 nowych jednostek redakcyjnych: art. 24f – 24k ustawy o CIT, które określają: podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia

składników majątku lub miejsca siedziby (zarządu) poza terytorium RP i obowiązki podatników (art. 24f) sytuacje nie objęte powyższym opodatkowaniem (art. 24g i 24h), zasady odroczenia i rozłożenia płatności podatku na raty (art. 24i), zasady ustalania wartości składników majątku przenoszonych na terytorium RP (art. 24j), oraz upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania aktów wykonawczych określających wzory deklaracji i informacji przewidzianych ww. przepisami (art. 24k).

Art. 24f określa zasady opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku przeniesienia składników majątku lub miejsca siedziby (zarządu) poza terytorium RP. Przepisy te wdrażają art. 5 dyrektywy ATAD, mający 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.

Ust. 1 wskazuje stawkę podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Dochody te będą opodatkowane stawką 19%.

Ust. 2 wskazuje przypadki, w których powstaje obowiązek podatkowy z tytułu dochodów z niezrealizowanych zysków. Obowiązek ten powstaje wówczas, gdy dany składnik majątku, w tym przedsiębiorstwo lub zorganizowaną cześć przedsiębiorstwa jest w sposób trwały przenoszony poza terytorium RP, przy czym przeniesienie to odbywa się w „obrębie" tego samego podatnika lub jest konsekwencją zmiany rezydencji podatkowej danego podatnika. Przesłanką zastosowania tej regulacji jest utrata przez Polskę prawa do opodatkowania, w związku z tym przeniesieniem (zmianą rezydencji) prawa do opodatkowania dochodów z przyszłego zbycia przenoszonego składnika majątku. Utrata tego prawa może mieć charakter całkowity – w przypadku gdy zawarta przez Polskę umowa o unikania podwójnego opodatkowania przewiduje wyłączne prawo do opodatkowania dochodu ze zbycia tego składnika majątku innemu państwu lub do unikania podwójnego opodatkowania tych dochodów ma zastosowania metoda wyłączenia – albo charakter częściowy – w przypadku stosowania metody zaliczenia.

Przepis ust. 3 poszerza, na potrzeby rozdziału, rozumienie pojęcia „składnik majątku" na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.

Przepis ust. 4 na wzór dyrektywy ATAD wskazuje konkretne przypadki w których podatek od niezrealizowanych zysków znajduje zastosowanie. Ustęp 5 precyzuje z kolei, do jakich składników nie stosuje się *exit tax* w sytuacji zmiany rezydencji.

Dochód z niezrealizowanych zysków od składnika majątkowego został określony jako nadwyżka wartości rynkowej danego składnika nad jego wartością podatkową, ustalonych na dzień przeniesienia (ust. 6). Doprecyzowanie, co należy rozumieć przez „dzień przeniesienia" zostało zawarte w ust. 7.

Ust. 8 wskazuje sposób określenia wartości rynkowej składnika majątku. Z kolei ust. 9 określa „wartość podatkową składnika majątkowego", jako wartość, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został zbyty, niezaliczoną wcześniej do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie.

Ust. 10 wskazuje na możliwość oszacowania przez organ podatkowy wartości rynkowej składnika majątku (przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części), jeśli wartość zadeklarowana przez podatnika jest wartością zaniżoną w sposób nieuzasadniony ekonomicznie.

Ust. 11 określa podstawę opodatkowania, którą jest suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych od poszczególnych składników majątkowych podatnika.

Ust. 12 wskazuje na możliwość opodatkowania również składników majątku zakładu zagranicznego położonego w innym niż RP państwie, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje tzw. metodę zaliczenia przy ustalania dochodów z działalności gospodarczej. Przepis przewiduje również odliczenie eliminujące podwójne opodatkowanie, jakie może powstać przy łączeniu dochodów osiągniętych w Polsce i w innym kraju przy jednoczesnym opodatkowaniu majątku zakładu zagranicznego podatkiem typu *exit tax*.

Ust. 13 nakazuje odpowiednie stosownie przepisów o *exit tax* do nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej składnika majątku, oraz wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia, jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości lub w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Wskazane sytuacje w swoich skutkach są analogiczne do sytuacji objętych zakresem projektowanego ust. 2 art. 24g i mogą stanowić element działań ukierunkowanych na erozję podstawy opodatkowania w Polsce.

Ust. 14 reguluje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej i zapłaty podatku przez podatników dokonujących przeniesienia składników majątkowych poza terytorium RP. Deklarację o wysokości osiągniętego dochodu należy złożyć do 7 dnia poprzedzającego dzień przeniesienia składników majątkowych poza terytorium RP lub dzień zmiany rezydencji podatkowej i w tym terminie wpłacić podatek należny.

Ust. 15 i 16 doprecyzowują zasady odnoszące się do podatkowych grup kapitałowych oraz do spółek niebędących osobami prawnymi.

Art. 24g reguluje sytuację tymczasowego – na okres nie dłuższy niż 12 miesięcy – przeniesienia składników majątkowych, które jest dokonywane na potrzeby zarządzania płynnością, jako zabezpieczenie lub w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych, określonych prawem UE.

Ust. 2 reguluje obowiązek podatnika do wykazania w zeznaniu rocznym wartości przenoszonych składników majątku oraz przewidywanego terminu ich sprowadzenia ponownie na terytorium RP.

Ust. 3 i 4 regulują sytuację, gdy przed upływem terminu sprowadzenia składników majątkowych z powrotem na terytorium RP ustanie byt prawny podatnika, (np. w drodze likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot). Wówczas wartość składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio, jako składnik podlegający ponownemu sprowadzeniu na terytorium RP, podlega opodatkowaniu, zgodnie z przepisami ust. 1, a podatnik jest obowiązany złożyć deklaracje i wpłacić podatek należny do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania jego bytu prawnego. Jeśli działalność podatnika będzie kontynuowana np. poprzez zakład podmiotu przejmującego, przepis ust. 1 i 2 stosować się będzie odpowiednio.

Art. 24h określa przypadki, w których dochody z niezrealizowanych zysków podlegają zwolnieniu z opodatkowania. Przepis stanowi również, że do opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków nie będą mieć zastosowania zwolnienia i przesunięcia terminu opodatkowania, przewidziane w działalności gospodarczej.

Art. 24i określa zasady rozłożenia płatności podatku na raty. Przepis zastrzega, że okres rozłożenia na raty nie może przekroczyć 5 lat. Zgodnie z regulacją podatnik sam będzie decydował czy ureguluje podatek w całości w terminach powstania zobowiązania podatkowego, czy tez zawnioskuje do organu podatkowego o rozłożenie na raty całości podatku czy tylko jego części.

Ust. 1 przewiduje dla podatnika możliwość wystąpienia o rozłożenie na raty zapłaty podatku należnego od dochodów z niezrealizowanych zysków, pod warunkiem łącznego spełnienia przesłanek określonych w punktach 1 – 4.

Pkt 1 stanowi, iż przeniesienie składników majątku lub rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do EOG, które jest stroną umowy zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń.

Zgodnie z pkt 2 podatnik powinien przedstawić zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykaże, że nie istnieje realne ryzyko uchylania się od zapłacenia podatku należnego.

Ust. 2 wymienia przykładowe okoliczności i warunki, jakie organ podatkowy może uwzględnić przy ocenie, czy nie istnieje realne ryzyko uchylania się od zapłacenia podatku należnego przez podatnika, w przypadku jego rozłożenia na raty. Przepis nie zamyka katalogu okoliczności i warunków, jakie organ podatkowy może brać pod uwagę, przy ocenie tego ryzyka.

Ust. 3 stanowi, iż warunek przedstawienia zabezpieczenia uważa się za spełniony również w przypadku przedłożenia gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego przez dowolny podmiot będący polskim rezydentem. Warunkiem jest jedynie dobra kondycja majątkowa podmiotu gwarantującego lub dającego poręczenie.

Ust. 4 w pkt 1 – 4 wskazuje konieczne elementy decyzji o rozłożeniu zapłaty podatku od niezrealizowanych zysków na raty, którymi są:

- ustalenie opłaty prolongacyjnej od kwoty podatku, na okres wnioskowany przez podatnika, nie dłuższy niż 5 lat (pkt 1);
- zastrzeżenie, iż niedopełnienie przez podatnika określonych tym przepisem warunków skutkuje wygaśnięciem decyzji i postawieniem zobowiązania podatkowego w stan wymagalności (pkt 2);
- wskazanie skutków prawnych w postaci wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku gdy podatnik, który udzielił gwarancji lub poręczenia wykonania

zobowiązania podatkowego ogłosi upadłość, likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej (pkt 3);

– wskazanie skutków prawnych niewypełnienia przez podatnika obowiązków związanych z płatnością rat i opłaty prolongacyjnej (pkt 4).

Przepis ust. 5 przewiduje, że w przypadku rozłożenia zapłaty podatku na raty, podatnik zobowiązany jest do składania informacji o spełnieniu warunków wskazanych w ust. 1 pkt 4. Informację składa się na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego, w którym zapłata podatku została rozłożona na raty, do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję o rozłożeniu zapłaty podatku na raty. Informację należy złożyć w terminie do 7 dnia pierwszego miesiąca następnego roku kalendarzowego, którego dotyczy informacja.

Ust. 6 stanowi o właściwości naczelnika urzędu skarbowego dla podatnika zmieniającego rezydencje podatkową

Ust. 7 wskazuje, że rozłożenie podatku na raty, na warunkach określonych art. 26i nie stanowi pomocy publicznej.

Art. 24j ust. 1 przepis wskazuje na obowiązek informacyjny podatnika, który uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, określoną w państwie członkowskim Unii Europejskiej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 36a. Podatnik obowiązany będzie dołączyć do zeznania, składanego za rok podatkowy informację o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa o wysokości wartości rynkowej tego składnika.

Ust. 2 wskazuje, że Informację należy złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego wraz z dokumentem wydanym przez właściwy organ państwa poprzedniej rezydencji (miejsca położenia zakładu zagranicznego) potwierdzający wartość rynkową tego składnika.

Ust. 3 stanowi, że naczelnik urzędu skarbowego, na podstawie otrzymanej informacji, oraz ewentualnie innych zebranych dowodów w sprawie może wydać decyzję, w której określi inną wartość składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części , jeżeli wartość zadeklarowana przez podatnika jest zawyżona w stosunku do faktycznej wartości rynkowej.

Art. 24k zawiera przepis upoważniający ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego wzory deklaracji i informacji, o których mowa w art. 24a ust. 12 i w art. 24j ust. 1, wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz,, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.

- pkt 31 - zmiany w art. 25 ustawy o CIT

Zmiana jest konsekwencją dodania do ustawy o CIT rozdziału 5a: Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków.

- pkt 32 - zmiany dotyczące art. 26 ustawy o CIT.

lit. a – zmiana w ust. 1

Celem zmiany jest doprowadzenie do stanu, w którym dotychczasowe zasady rozliczania podatku u źródła (tj. możliwość zastosowania zwolnienia lub obniżonej stawki podatku już przy wypłacie należności do podatnika) stosuje się dla wypłat z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o CIT jedynie wówczas, gdy kwota tych wypłat nie przekroczy dla tego samego podatnika kwoty dwóch milionów złotych w obowiązującym u wypłacającego należności roku podatkowym.

W przepisie tym doprecyzowano również normatywnie – istniejący również obecnie – obowiązek płatnika dochowania staranności w ramach weryfikowania uprawnienia do zastosowania preferencji podatkowych w momencie wypłaty należności. Szerzej zagadnienie to omówione zostało w części poświęconej zmianom do ustawy o PIT.

lit. b - dodawany ust. 1aa – 1ad

Dodanie art. 26 ust. 1aa-1ac ustawy o CIT

Zmiana ma charakter analogiczny do nowelizacji przepisów art. 41 ust. 25-27 ustawy o PIT (zob. uzasadnienie do tej części ustawy).

Dodanie art. 26 ust. 1 ad ustawy o CIT

W związku z wprowadzeniem do ustawy o CIT zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 50d, celowe jest dodanie także przepisu wyłączającego obowiązek pobierania podatku przez Narodowy Bank Polski w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50d.

lit. c i lit. d – zmiana w ust. 1c i ust. 1f

Po dokonanej nowelizacji, zwolnienia przewidziane w art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 stosowane będą jedynie jeżeli nie zostanie przekroczony limit dwóch milionów złotych, o którym mowa a ust. 1. Po przekroczenie tej kwoty konieczna będzie zapłata podatku bądź wystąpienie o opinię o stosowaniu zwolnienia. Należy podkreślić, iż badając przekroczenie limitu dwóch milionów złotych, o którym mowa w ust. 1, należy wziąć pod uwagę wszystkie wypłaty z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, nie zaś jedynie kwotę wypłat z tytułów, do których stosuje się zwolnienia z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4.

lit. e – zmiana w ust. 1g

Zgodnie ze zmianą, dodatkowym warunkiem stosowania zwolnień z podatku, do których odnosi się art. 26 ust. 1g, dla należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, będzie nieprzekroczenie limitu, o którym mowa w ust. 1, tj. kwoty dwóch milionów złotych należności wypłaconych dla tego samego podatnika z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności.

lit. f– zmiana w ust. 1m

Zmiana ma charakter dostosowawczy w związku z uchyleniem art. 9a.

lit. g– zmiana w ust. 2c

Zmiana ma charakter analogiczny do nowelizacji przepisów art. 41 ust. 4d oraz ust. 10 ustawy o PIT (zob. uzasadnienie do tej części ustawy).

lit. h – dodawane ust. 2e – 2l

Dodanie art. 26 ust. 2e ustawy o CIT

Zgodnie z dodaną regulacją, w przypadkach, gdy kwota należności wypłaconych temu samemu podatnikowi z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o CIT

przekroczy w obowiązującym u wypłacającego należności roku podatkowym łącznie kwotę dwóch milionów złotych, płatnik zobowiązany jest do pobrania podatku od nadwyżki tych wypłat ponad ten próg, z zastrzeżeniem ust. 2g. Podatek pobiera się (od nadwyżki wypłaconych należności ponad kwotę dwóch milionów złotych) według stawek podstawowych, przewidzianych w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, tj. bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowani, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przepis ten stanowi odpowiednik art. 41 ust. 12 ustawy o CIT.

Dodanie art. 26 ust. 2f

Zgodnie z ustawy o CIT z dodanym art. 26 ust. 2f obowiązek przewidziany w ust. 1e stosowany będzie do podmiotów wymienionych w ust. 3d.

Dodanie art. 26 ust. 2g - 2h

Zgodnie z dodanym art. 26 ust. 2g, w przypadku przekroczenia limitu dwóch milionów złotych, o którym mowa w ust. 1 (zatem biorąc pod uwagę wszystkie wypłaty z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1), możliwe jest stosowanie zwolnień z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b. Zgodnie z ust. 2h zwolnienie jednak nie powinno zostać zastosowane, jeżeli z informacji posiadanej przez wypłacającego należności, w tym z dokumentu, w szczególności z faktury lub z umowy, wynika, że podatnik, którego dotyczy opinia o stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków określonych w art. 21 ust. 3 – 9, art. 22 ust. 4 – 6 lub stan faktyczny nie odpowiada stanowi faktycznemu przedstawionemu w tej opinii.

Dodanie art. 26 ust. 2i ustawy o CIT

Celem art. 26 ust. 2i jest uregulowanie sytuacji, w których rok podatkowy wypłacającego jest krótszy bądź dłuższy niż 12 miesięcy. W takim przypadkach limit dwóch milionów złotych, o którym mowa w art. 26 ust. 1 odpowiednio zmniejsza się bądź zwiększa, stosownie długości trwania tego roku podatkowego.

Dodanie art. 26 ust. 2j ustawy o CIT

Uzasadnieniem wprowadzenia ust. 2j jest potrzeba określenia tego w jaki sposób nowe zasady rozliczania podatku u źródła mają zastosowanie w przypadku, gdy wypłacający należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 nie posiada roku podatkowego (np. spółka osobowa niebędąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych). W takim

przypadku należy odwołać się do obowiązującego u tego wypłacającego roku obrotowego, a w razie jego braku, do obowiązującego u tego wypłacającego innego okresu o cechach właściwych dla roku obrotowego, nie dłuższego jednak niż 23 kolejne miesiące.

Dodanie art. 26 ust. 2k ustawy o CIT

Nowelizacja wskazuje na kurs, przy użyciu którego należy przeliczać wypłaty w walucie obcej dla potrzeb ustalania przekroczenia progu dwóch milionów złotych, po przekroczeniu którego obowiązują zmienione zasady rozliczania podatku u źródła.

Dodanie art. 26 ust. 2l ustawy o CIT

Dodany przepis wprowadza domniemanie przekroczenia progu dwóch milionów złotych w przypadku braku możliwości ustalenia wysokości wypłaconych należności (motywy wprowadzenia domniemania – zob. uzasadnienie do art. art. 41 ust. 14 ustawy o PIT).

lit. i – zmieniany ust. 3

Projektowany przepis nadaje nowe brzmienie zdaniu pierwszemu w ust. 3 art. 26 i zawiera propozycję zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego, w przypadku dochodów powstałych w związku z przekazaniem na kapitał zakładowy kwot z innych kapitałów. Zmiana ta jest podyktowana tym, iż w niektórych sytuacjach płatnik podatku nie jest w stanie obiektywnie ustalić kto jest posiadaczem jego akcji na moment opodatkowania dochodów z tego tytułu (np. w przypadku spółek notowanych na giełdzie). Proponuje się, aby w takich sytuacjach wpłata następowała do Naczelnika Urzędu Skarbowego właściwego dla płatnika. Właściwość taka już funkcjonuje w ustawie o PIT.

Ponadto, zmiana w ust. 3 art. 26 precyzuje termin wpłacenia przez płatnika należnego podatku pobranego według zmienionych zasad (podatek podlega wpłacie w tym samym terminie, w którym zostałby wpłacony w przypadku pobrania go na gruncie dotychczasowych przepisów, tj. z zastosowaniem *relief at source*).

lit.j – dodawane ust. 3e -3g

Dodanie art. 26 ust. 3e oraz 3f ustawy o CIT

Dodane przepisy mają charakter analogiczny do przepisów art. 42 ust. 9 oraz ust. 10 ustawy o PIT (zob. uzasadnienie do ustawy o PIT).

Dodanie art. 26 ust. 3g ustawy o CIT

Zgodnie z wprowadzonym przepisem, do wypłat, od których nie pobrano podatku u źródła w związku z obowiązywaniem ust. 1a, stosuje się odpowiednio wymóg składania zawiadomień przewidziany dla wypłat, o których mowa w ust. 1d (a więc dla związanych z położonym na terenie Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika).

lit. k – zmieniany ust. 7

Zmiana ma na celu doprecyzowanie, iż stosowanie reguły z ust. 7 dotyczy także przypadków regulowanych nowowprowadzonymi przepisami.

lit. l – dodawane ust. 7a – 7l

Dodanie art. 26 ust. 7a-7i ustawy o CIT

Dodawane do art. 26 ustawy o CIT ustępy 7a-7i stanowią odpowiednik art. 41 ust. 15-23 ustawy o PIT. Przepisy te regulują uproszczenie, tj. możliwość stosowania mechanizmu *relief at source* w oparciu o złożone przez płatnika oświadczenie. Szczegółowy opis tych przepisów przedstawiony został w uzasadnieniu do ustawy o PIT.

Dodanie art. 26 ust. 7j ustawy o CIT

Dodany przepis stanowi odpowiednik art. 41 ust. 28 ustawy o PIT. Opis tego przepisu przedstawiony został w uzasadnieniu do ustawy o PIT.

Dodanie art. 26 ust. 7k ustawy o CIT

Dodany przepis stanowi odpowiednik art. 41 ust. 24 ustawy o PIT. Opis tego przepisu przedstawiony został w uzasadnieniu do ustawy o PIT.

Dodanie art. 26 ust. 7l ustawy o CIT

Dodany przepis stanowi odpowiednik art. 41 ust. 29 ustawy o PIT. Opis tego przepisu przedstawiony został w uzasadnieniu do ustawy o PIT.

- pkt 33 - dodawany art. 26b ustawy o CIT.

W celu umożliwienia podatnikom korzystania ze zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT po przekroczeniu kwoty, o której mowa w art. 26 ust. 1 tej ustawy, przewiduje się możliwość uzyskania opinii o stosowaniu zwolnienia, po spełnieniu

ustawowych wymogów i złożeniu wniosku do organu podatkowego (art. 26b ust. 1 ustawy o CIT).

Opinia o stosowaniu zwolnienia powodować będzie prawo do niepobierania podatku u źródła jedynie w zakresie dochodów korzystających ze zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 oraz w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT. Oznacza to, że w sytuacji gdy płatnik dysponować będzie tą opinią w stosunku do danego podatnika, ale wypłacać będzie na jego rzecz należności, które nie są objęte ww. zwolnieniami (np. płatnik wypłacać będzie należności za usługi niematerialne, które w świetle umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania traktowane będą jako zyski przedsiębiorstwa) i nastąpiło przekroczenie kwoty, o której mowa w art. 26 ust. 1 ustawy o CIT (a więc z uwzględnieniem kwot wypłaconych z tytułów, w stosunku do których została wydana opinia o stosowaniu zwolnienia), płatnik zasadniczo zobowiązany będzie do pobrania podatku u źródła od takich należności, tj. zastosowanie znajdzie w tym przypadku reguła przewidziana w art. 26 ust. 2e ustawy o CIT. Ewentualnie, płatnik zdecydować może się na skorzystanie z uproszczenia zawartego w projektowanym art. 26 ust. 7a lub 7g ustawy o CIT, tj. złożenia do organu podatkowego stosownych oświadczeń.

Art. 26b ust. 2 określa sposób składania wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia. Zgodnie z projektowaną regulacją, wniosek o wydanie tej opinii składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób będzie następowało uzupełnienie wniosku o wydanie opinii w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji. Jednocześnie ust. 3 art. 26b zawiera delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, sposobu przesyłania wniosku o wydanie opinii za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W przypadkach określonych w art. 26b ust. 4 organ podatkowy odmówi wydania opinii o stosowaniu zwolnienia. Do przesłanek odmowy wydania opinii należą (wystarczy spełnienie jednej z przesłanek, aby organ podatkowy odmówił wydania opinii o stosowaniu zwolnienia):

- niespełnienie przez podatnika warunków określonych dla zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 oraz w art. 22 ust. 4 ustawy, a więc warunków określonych w art. 21 ust. 3 – 9 lub w art. 22 ust. 4 – 6 ustawy o CIT. Wprowadzenie tej przesłanki ma charakter oczywisty – opinia o stosowaniu zwolnienia nie może zostać wydana w przypadku stwierdzenia braku podstaw do przyznania zwolnienia z podatku.

- istnienie uzasadnionych wątpliwości, co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności. Na podstawie tej przesłanki, organy podatkowe uprawnione będą do weryfikacji wiarygodności dostarczonej im dokumentacji oraz oświadczenia podatnika o spełnieniu kryterium rzeczywistego właściciela należności. Rozwiązanie to podyktowane jest możliwością wykorzystania do nadużyć podatkowych np. podmiotów nowopowstałych, o nieudokumentowanej historii podatkowej, bądź zarejestrowanych w jurysdykcjach uznawanych za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową lub faktycznie nieudzielających informacji podatkowych na wniosek polskich władz. W takich przypadkach należy wyposażyć organy w możliwość kwestionowania – w przypadku zaistnienia uzasadnionych wątpliwości – prawdziwości dokumentacji dostarczonej wraz z wnioskiem o zwrot podatku.
- istnienie uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c ustawy o CIT. Uszczelniając system podatkowy w zakresie opodatkowania podatkiem u źródła, przewiduje się prawo organów podatkowych rozpatrujących wnioski o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia do weryfikacji całej struktury faktycznej i prawnej, w ramach której zastosowanie miałoby znaleźć zwolnienie z art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, pod kątem jej rzeczywistego celu oraz charakteru. W konsekwencji, organy zostają wyposażone w prawo do odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku istnienia uzasadnionego przypuszczenia, iż w zakresie obejmującym tę opinie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c ustawy o CIT.
- istnienie uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o CIT nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju miejsca siedziby tego podatnika dla celów podatkowych. Jednocześnie ustawa odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów art. 24a ust. 18 ustawy o CIT. Wprowadzenie tej przesłanki odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia także podyktowane jest potrzebą ochrony polskiego systemu podatkowego przed działaniami sztucznymi, polegającymi na tworzeniu struktur wykorzystujących podmioty pośredniczące z innych jurysdykcji podatkowych jedynie w celu uzyskania nieuprawnionej korzyści podatkowej.

Odmowa wydania opinii o stosowaniu zwolnienia będzie zawierała pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 26b ust. 5).

Zgodnie z art. 26b ust. 6, opinię o stosowaniu zwolnienia wydaje się bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez organ podatkowy. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej.

Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia podlegać ma opłacie stanowiącej dochód budżetu państwa. Ustawa określa termin oraz wysokość wnoszonej opłaty (art. 26b ust. 7). Wysokość opłaty od wniosku o wydanie opinii wynosi 2 000 zł. Opłata za wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia stanowi dochód budżetu państwa.

Art. 26b ust. 8 określa przypadki, w których opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa. Skutek taki wystąpi:

- z upływem 36 miesięcy od dnia wydania opinii (celem tego rodzaju normy jest zweryfikowanie, po relatywnie długim okresie, przesłanek uprawniających do stosowania zwolnienia z podatku);
- w przypadku gdy organ podatkowy został poinformowany o istotnej zmianie okoliczności faktycznych mogących mieć wpływ na stosowanie zwolnienia z podatku (do czego zobowiązuje art. 26b ust. 9) – opinia wygasa wówczas ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin, w jakim na postawie art. 26b ust. 8 należało powiadomić organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności;
- z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3 – 3c oraz w art. 22 ust. 4 – 6, jeśli wnioskodawca nie poinformował organu podatkowego o tym fakcie mimo takiego obowiązku wynikającego z art. 26b ust. 9.

Art. 26b ust. 9 obliguje wnioskującego o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia do informowania organ podatkowy o zmianie okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na korzystanie ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4. Jeżeli to podatnik będzie zobowiązany do spełnienia powyższego obowiązku informacyjnego, podatnik powinien jednocześnie poinformować płatnika o takiej istotnej zmianie okoliczności.

Art. 26b ust. 10 zawiera odesłanie do odpowiedniego stosowania – w zakresie nieuregulowanym przepisami dot. wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia – określonych przepisów art. 28b, dotyczących zwrotu podatku u źródła, oraz przepisów Ordynacji podatkowej.

Ostatni ustęp projektowanego artykułu 26b wskazuje na organ podatkowy właściwy w sprawach opinii o stosowaniu zwolnienia. Podobnie jak w przypadku spraw dotyczących zwrotu podatku, reguła ogólna wskazuje, że organem podatkowym właściwym w tych sprawach będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku nierezydentów, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Projektowany przepis zawiera jednak uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego odmienną właściwość miejscową organów podatkowych. Wydając rozporządzenie minister właściwy do spraw finansów publicznych kierować się ma celem usprawnienia postępowania w sprawach opinii o stosowaniu zwolnienia, biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia jednolitości podejścia w tych sprawach. Uprawnienie do wydania rozporządzenia odmiennie regulującego kwestię właściwości miejscowej w tym zakresie wynika z dotychczasowej praktyki. Okazuje się bowiem, że ponad połowa składanych informacji o przychodach (dochodach) osiąganych przez nierezydentów (formularze IFT) wpływa w obrębie jednego województwa – mazowieckiego. Można z dużą dozą prawdopodobieństwa przyjąć, że podobnie wyglądać będzie rozkład wniosków o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia. Właściwym rozwiązaniem okazać się więc może stworzenie wyspecjalizowanego urzędu do obsługi zarówno wniosków o zwrot podatku i wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia. Obie te instytucje stosowane będą bowiem z zastosowaniem praktycznie jednolitych kryteriów oceny.

- pkt 34 - dodawane przepisy dotyczą problematyki cen transferowych
- pkt 35 - dodawany „Rozdział 6a”

Dodane przepisy mają charakter analogiczny do przepisów wprowadzonego rozdziału 7b w ustawie o PIT (zob. uzasadnienie do tej części ustawy o PIT).

Art. 3 – zmiany w ustawie Ordynacja podatkowa

Zmiany w Ordynacji podatkowej zostały omówione w częściach uzasadnienia odnoszących się do poszczególnych zagadnień.

Art. 4 – zmiany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

Zmiany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wynikają ze zmian w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i zostały przedstawione, w uzasadnieniu traktującym o tych zmianach.

Art. 5 – 7 projektu – zmiany w ustawie o adwokaturze, o radcach prawnych i o notariacie

Należy wskazać, że projektowane przepisy zmienianych ustaw nie znoszą tajemnicy zawodowej, gdy doradca (radca prawny, adwokat) występuje w roli obrońcy interesów strony w postępowaniach przed organami lub sądami. Zgodnie z art. 17 Konstytucji RP samorządy zawodowe, reprezentują osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawują pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów, w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Ochrona przed agresywną optymalizacją podatkową stanowi ochronę interesu publicznego. Przepisy zawarte w projekcie mają na celu poszanowanie tajemnicy zawodowej z uwzględnieniem innych zasad chronionych konstytucyjnie (powszechność opodatkowania, dbałość o stan finansów publicznych).

Ministerstwo Finansów projektując te przepisy dołożyło najwięcej uwagi w zakresie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Znalazło to swoje odzwierciedlenie w sposobach informowania o schematach podatkowych. Proponowane rozwiązania mają na celu jak najdalej idącą ochronę tajemnicy zawodowej, co przejawia się w:

1) zasadzie nieujawniania danych korzystających ze schematów podatkowych w przypadku braku zwolnienia promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,

2) zasadzie raportowania schematów przez korzystającego, jeśli promotor lub wspomagający nie zostaną zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,

3) zasadzie raportowania schematów standaryzowanych, w których nie będą ujawniane dane korzystających objęte tajemnicą zawodową, które pozwoliłyby na identyfikację korzystających.

Biorąc pod uwagę uwagi podnoszone przez stronę społeczną oraz efekt uzgodnień wewnątrzrządowych uznano, że najlepszym rozwiązaniem, gwarantującym prawidłową realizację zasad konstytucyjnych, efektywność projektowanych rozwiązań oraz spójność systemu prawa w przypadku zawodów zaufania publicznego, będzie jednoznaczne wskazanie w przepisach systemowych regulujących zasady funkcjonowania tych zawodów wpływu projektowanych przepisów na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. W tym zakresie – zgodnie z uwagami Ministerstwa Sprawiedliwości – wzorowano się na przepisach wskazujących na wzajemne interakcje tajemnicy zawodowej i przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

W tym kontekście podkreślić należy, że projektodawca nie planuje obecnie poszerzać zakresu oddziaływania przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych na tajemnicę zawodową osób wykonujących zawody zaufania publicznego. Zakres tego oddziaływania uregulowano w art. 86b § 7 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej:

- przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania;
- przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym (taka informacja nie zawiera danych identyfikacyjnych korzystającego);
- przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (tj. obowiązku uregulowanego w projektowanym art. 86b § 6 Ordynacji podatkowej – informacja również nie zawiera danych identyfikacyjnych korzystającego ani innych obowiązanych podmiotów).

Powyższe przypadki nie naruszają istoty uregulowań o tajemnicy zawodowej. Wprowadzane przepisy oddziaływać będą na osoby wykonujące zawody zaufania publicznego jedynie w sytuacji, w której osoby te działań będą w charakterze promotorów lub wspomagających (zob. odesłanie do art. 86b § 7 Ordynacji podatkowej zawarte w art. 86c § 4 tej ustawy), i to w sposób który chroni klientów (korzystających) przed przekazaniem ich danych identyfikacyjnych, w sytuacji w której nie wyrażą takiego wyraźnego życzenia poprzez zwolnienie promotora lub wspomagającego z tajemnicy.

Art. 8 – zmiany w ustawie o specjalnych strefach ekonomicznych

Przepis ma na celu dostosowanie odwołania w art. 7 ust. 2 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych do zmiany oznaczenia jednostki legislacyjnej w ustawie o CIT, dokonanej niniejszą ustawą w zakresie zdefiniowania powiązań pomiędzy podmiotami – art. 11a ust. 1 pkt 5 zamiast art. 11 ust. 4-8.

Art. 9 – zmiany w ustawie – Kodeks karny skarbowy

Projektowana ustawa wprowadza sankcje na podstawie kodeksu karnego skarbowego w odniesieniu do przepisów regulujących obowiązek przekazywania informacji podatkowych oraz zmian w systemie poboru podatku u źródła. Z uwagi na fakt, że artykuł 56a dotyczący nieprawdziwych oświadczeń lub zatajenia prawdy odnosi się wyłącznie do podatnika, biorąc

pod uwagę efekt złożenia przez płatnika oświadczenia – tj. możliwość zastosowania na moment wypłaty mechanizmu *relief at source* – zdecydowano się na wprowadzenie artykułu 56d, który sankcjonować będzie nieprawdziwe oświadczenia lub zatajenie prawdy także przez płatnika. Sankcja przewidziana w art. 56d jest tożsama do sankcji zwartej w art. 56 § 1 kodeku karnego skarbowego.

Wprowadzając obowiązek raportowania schematów podatkowych zdecydowano się na wprowadzenie możliwości orzeczenia przez sąd środka karnego zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Zmiana dotyczy dodania do przepisów kodeksu karnego skarbowego nowego art. 80f, zgodnie z którym karze grzywny do 720 stawek dziennych będzie podlegał ten, kto nie przekazuje właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym, albo przekazuje informacje po terminie, lub nie przekazuje właściwemu organowi danych dotyczących podmiotów, którym udostępniono standaryzowany schemat podatkowy, albo przekazuje je terminie. Tej samej karze podlegać, będzie osoba, która nie składa informacji, o której mowa w art. 86j ustawy Ordynacja podatkowa. Karze grzywny do 720 stawek dziennych podlegać będzie, kto nie składa właściwemu organowi oświadczenia, o którym mowa w art. 86j § 5 ustawy Ordynacja podatkowa. Analogiczne zagrożenie karą przewidziane jest dla tego, kto nie informuje pisemnie podmiotu obowiązanego do przekazania schematu podatkowego o tym obowiązku lub robi to po terminie, kto nie przekazuje podmiotowi obowiązanemu do przekazania schematu podatkowego danych, o których mowa w art. 86f § 1 dotyczących schematu podatkowego lub robi to po terminie, kto nie informuje pisemnie podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym lub robi to po terminie oraz kto nie występuje do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego lub robi to po terminie. Posługiwanie się unieważnionym NSP podlegać będzie karze do 240 stawek dziennych. W wypadku mniejszej wagi, sprawca powyższych czynów zabronionych może podlegać karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Art. 10 – 11 projektu - zmiany w ustawie o doradztwie podatkowym oraz ustawie o rzecznikach patentowych

Uzasadnienie przedmiotowych zmian zostało szczegółowo opisane w uzasadnieniu do art. 5-7 projektu.

Art. 12 – zmiany w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

Zmiana zakłada uwzględnienie w dochodach własnych gminy wpływów z dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania.

Art. 13 – zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług

Przepis ma na celu dostosowanie przepisu art. 32 podatku od towarów i usług do zmian wprowadzanych przez niniejszą ustawę do ustawy o CIT i ustawy o PIT. W rezultacie osiągnięta będzie spójność regulacji dotyczących podmiotów powiązanych we wszystkich trzech ustawach, bowiem treść zmian w art. 32 ustawy o VAT bezpośrednio odnosi się do zmian wprowadzonych do ustawy CIT i ustawy PIT. Z uwagi na specyfikę ustawy o VAT, pozostawiono specyficznie na potrzeby tej ustawy relacje wynikające ze stosunku pracy oraz z tytułu przysposobienia jako uzupełnienie przepisów ustawy o CIT i ustawy o PIT w zakresie powiązań.

Art. 14 - zmiany w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej

Zmiany w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej zostały omówione w częściach uzasadnienia odnoszących się do poszczególnych zagadnień.

Art. 15 - zmiany w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami

Celem przepisu są zmiany dostosowawcze wynikające ze zmiany terminologii w zakresie cen transferowych – określenie „cena transakcyjna" zostało zastąpione terminem „cena transferowa".

Wprowadzenie regulacji wynika ze zmiany oznaczenia jednostek legislacyjnych w ustawie o PIT i w ustawie o CIT – odpowiednio 23m ust. 1 pkt 4 zamiast „art. 25" oraz 11a ust. 1 pkt 4 zamiast „art. 11".

Art. 16 projektu – Zmiana w ustawie o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym – Uzasadnienie przedmiotowych zmian zostało szczegółowo opisane w uzasadnieniu do art. 5-7 projektu.

Przepisy przejściowe i końcowe

Art. 17 projektu - przepis wprowadza zwolnienie od podatku odsetek lub dyskonta od obligacji opodatkowanych w sposób określony w przepisach art. 9-11niniejszego projektu, jak również zwolnienie w tym zakresie podmiotu wypłacającego odsetki (dyskonto) z obowiązków

płatnika. Zwolnienie to dotyczy dochodów nierezydentów z obligacji wyemitowanych przed dniem wejścia w życie niniejszego projektu ustawy.

Art. 18-20 projektu - przepisy przewidują możliwość opodatkowania 3% podatkiem zryczałtowanym emisji obligacji dokonanych przed 1 stycznia 2019 r. Projekt określa również zasady opodatkowania tych emisji, które dokonywane były z zastosowaniem struktur optymalizacyjnych.

Art. 21 projektu - przepis wprowadza delegację ustawową dla określenia wzoru deklaracji podatkowej w zakresie opodatkowania emisji obligacji dokonanych przed 1 stycznia 2019 r.

Art. 22 projektu - przepis reguluje kwestię rozliczania kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej, jeżeli te koszty zostały poniesione i nierozliczone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. W takim przypadku podatnik wykazywać będzie te koszty w pierwszym zeznaniu składanym po wejściu w życie ustawy.

Warunkiem odliczenia tych kosztów jest wykazanie ich w zeznaniu rocznym składanym za 2018 r.

Art. 23 projektu - przepis wskazuje się na możliwość skorzystania z ulgi *Innovation Box* przez podatników, którzy przed datą wejścia w życie projektowanej regulacji ponosili koszty związane z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej wytworzonymi w ramach prowadzonej przez nich działalności badawczo-rozwojowej, jednakże na podstawie prowadzonej ewidencji nie są w stanie określić wysokości tych kosztów w odniesieniu do poszczególnych kwalifikowanych składników aktywów na potrzeby obliczenia podstawy opodatkowania. W drodze wyjątku podatnik może wówczas przyjąć ich wartość na poziomie wartości z roku podatkowego, w którym skorzysta z ulgi. Zasada ta miałaby obowiązywać w stosunku do kosztów poniesionych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2012 r.

Art. 24 projektu - celem przepisu jest wyznaczenie terminu na wydanie przez ministra właściwego do sprawy finansów publicznych obwieszczeń (w odniesieniu do ustawy o PIT oraz ustawy o CIT), określających rodzaje bazowej stopy procentowej i poziom marży w odniesieniu do pożyczek, objętych regulacjami „*safe harbour*" (art. 11g ustawy o CIT i odpowiednio art. 23s ustawy o PIT). Obwieszczenia te zostaną po raz pierwszy ogłoszone nie później niż dnia 31 grudnia 2018 r .

Art. 25 projektu - regulacja ma charakter przepisu przejściowego. W myśl tego przepisu, do transakcji i innych zdarzeń (w rozumieniu obowiązujących regulacji) rozpoczętych i

niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2019 r. stosuje się wprowadzane przepisy, w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń (transakcji kontrolowanych), które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r.

Art. 26 projektu - regulacja ma charakter przepisu przejściowego. W myśl tego przepisu, analizy danych porównawczych lub opisy zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń, ustalonych z podmiotami powiązanymi sporządzone przez podatników przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zachowują aktualność przez 3 kolejne lata od daty sporządzenia, chyba że zmiana warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany. W takim przypadku podatnik sporządza analizę porównawczą lub analizę zgodności w sposób określony przez niniejszą ustawę.

Art. 27 projektu - raportowanie schematów podatkowych wdrożonych po dniu 25 czerwca 2018 r.

Co do zasady, proponowane zmiany w zakresie uszczelniania systemu podatkowego, polegające na obowiązkowym raportowaniu schematów mają zastosowanie na przyszłość, tj. od czasu ich wprowadzenia. Niemniej co do funkcjonujących już schematów podatkowych **transgranicznych** projekt przewiduje obowiązek ich raportowania na zasadach przewidzianych w niniejszej ustawie. Zgodnie z art. 14 w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, promotor przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli do jego wdrożenia doszło po dniu 25 czerwca 2018 r. Jednocześnie przepisy art. 86c, art. 86f i 86g ustawy zmienianej stosuje się odpowiednio.

Ponadto, jeżeli w odniesieniu do schematu podatkowego, korzystający nie został poinformowany przez promotora m.in. o numerze NSP lub został poinformowany o obowiązku przekazania informacji o schemacie ze względu na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o tym schemacie podatkowym w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Powyższe regulacje są zgodne z Dyrektywą 2018/822, albowiem w świetle art. 8ab ust. 5 Dyrektywy 2018/822, każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników i właściwych podatników do przekazywania informacji na temat podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w odniesieniu do którego dokonano pierwszej czynności służącej jego wdrożeniu w okresie między dniem wejścia w życie a datą

rozpoczęcia stosowania niniejszej dyrektywy. Dyrektywa 2018/822 weszła w życie 25 czerwca 2018 r. Warto również wskazać, że Ministerstwo Finansów poinformowało o przedmiotowym obowiązku wynikającym z Dyrektywy 2018/822 na swoich stronach internetowych oraz w korespondencji skierowanej do izb i podmiotów skupiających osoby wykonujące określone zawody zaufania publicznego, względem których to osób potencjalnie powstać może obowiązek przekazania informacji do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

W **art. 28 projektu** przewiduje się, że w terminie do dnia 1 czerwca 2021 r Szef Krajowej Administracji Skarbowej przygotuje sprawozdanie w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazanych w latach 2019 - 2020. Sprawozdanie zawiera w szczególności dane o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych z podziałem na informacje przekazane przez promotorów, korzystających oraz wspomagających, z uwzględnieniem liczby tych podmiotów, a także o karach pieniężnych nałożonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej podstawie art. 86m tej ustawy.

Sprawozdanie jest publikowane na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

W terminie 6 miesięcy od dnia publikacji sprawozdania za lata 2018 – 2020 minister właściwy do spraw finansów publicznych wspólnie z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej przygotuje raport oceniający dotyczący przeciwdziałania wykorzystywania schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków.

Raport jest publikowany na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Istotą wprowadzanego rozwiązania jest sporządzenie po trzech latach funkcjonowania nowych przepisów jednorazowo sprawozdania, a następnie na jego podstawie raportu oceniającego wprowadzone zasady raportowania MDR. Pozwoli to ocenić efekty oraz wymierne skutki finansowe dla budżetu państwa wynikające z wprowadzanego rozwiązania zmierzającego do uszczelnienia systemu podatkowego.

Biorąc pod uwagę proponowaną zmianę w art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej, która rozszerza zakres spraw, w których nie może być wydana interpretacja indywidualna, zasadne wydaje się, aby dotychczas wydane interpretacje indywidualne spełniające przesłanki z ww. przepisu zostały usunięte z obrotu prawnego. Nie do zaakceptowania jest bowiem sytuacja, w której jedni podatnicy będą korzystać z uzyskanej w przeszłości interpretacji indywidualnej, która nie może zostać już uzyskana przez innych podatników. Na mocy projektowanych przepisów

interpretacje indywidualne dotychczas wydane w zakresie art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym niniejszym projektem, do zasady tej zastosowano vacatio legis wynoszące 3 miesiące. . Ochrona związana z uzyskaniem interpretacji indywidualnej będzie jednak skuteczna, przy założeniu opartym na fikcji prawnej, że z ww. dniem stwierdzono ich wygaśnięcie (**art. 29 projektu**). W kontekście tego przepisu przejściowego wskazać należy, że już obecnie obowiązują uregulowania (art. 14na Op), które wyłączają ochronę z interpretacji indywidualnych w sytuacji unikania opodatkowania, tj. zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania lub w przypadku nadużyciu prawa w ramach podatku od towarów i usług. Obecnie obowiązują również przepisy, na mocy których podatnicy mogą wnioskować o wydanie opinii zabezpieczającej, jeśli ich działania prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej i podmioty te zainteresowane są uzyskaniem potwierdzenia, że czynności te nie zostaną uznane za unikanie opodatkowania.

Projektowane w art. 14b § 2b Op uregulowania prowadzić będą do wyłączenia możliwości wnioskowania o wydanie interpretacji indywidulanej dotyczących przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Warto pamiętać, że wydanie interpretacji indywidualnej nie jest poprzedzone analizą czynności realizowanych faktycznie i nie jest nakierowane na dokonywanie oceny złożonych zagadnień. Zagadnienia takie ocenia są w toku postępowania podatkowego lub ewentualnie w ramach procedury o wydanie opinii zabezpieczającej.

Skoro po wejściu w życie nowelizacji (tj. po 1.1.2019) nie będzie można wnioskować o wydanie interpretacji w tego typu sprawach, to z perspektywy zasady równości nie jest zasadne, aby podmioty, które wcześniej wystąpiły o taką interpretację mogły w nieskończoność korzystać z ochrony z takiej interpretacji. Na podstawie analizowanego przepisu przejściowego dotychczasowe interpretacje dotyczące tego typu przepisów wygasną po upływie 3 miesięcznego vacatio legis. Podkreślić należy, że przepis przejściowy respektuje zasadę dotyczącą ochrony wynikającej z wcześniej otrzymanej interpretacji, która podlegać będzie wygaszeniu z mocy prawa. Zgodnie z ust. 2 tego przepisu podatnicy, posiadający interpretacje, które wygasły z mocy prawa, będą mogli przez czas określony w dotychczas obowiązujących przepisach, korzystać z ochrony wynikającej z takiej interpretacji. W przypadku podatków dochodowych okres dalszego respektowania wygaszonej interpretacji uzależniony będzie od sposobu ukształtowania roku podatkowego danego podatnika. W ten sposób projektodawca stara się osiągnąć efekt w postaci uczciwej konkurencji bez przewagi „optymalizacyjnej" (level

playing field), co jest zgodne z zasadą równości, przy zapewnieniu niedziałania prawa wstecz i poszanowania praw nabytych.

Z uwagi na zmianę przepisów art. 119a-119f Ordynacji podatkowej, Szef KAS będzie uprawniony do zmiany w ciągu 6 miesięcy liczonych od dnia, w którym upłynął 3 miesiące od ogłoszenia niniejszej ustawy na mocy **art. 30 projektu** wydanej wcześniej opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli zmiana ww. przepisów ma wpływ na treść rozstrzygnięcia. Do korzyści podatkowych uzyskanych przez wnioskodawcę w zakresie otrzymanej uprzednio opinii zabezpieczającej, w okresie, w którym zmieniona opinia zabezpieczająca była w obrocie prawnym, nie będzie można zastosować art. 119a Ordynacji podatkowej (*vide* art. 119b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). W tym zakresie odpowiednie zastosowanie znajdzie projektowany przepis art. 119x § 4 . Odesłanie to oznacza, że Szef KAS w toku działań podjętych na podstawie analizowanego przepisu przejściowego będzie uprawniony do wezwania podmiotu, któremu wcześniej wydał opinię zabezpieczającą lub odmówił jej wydania, do uzupełnienia braków wniosku.

W **art. 31 projektu** proponuje się ograniczyć czasową możliwość skorzystania z procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania odnośnie korzyści podatkowych uzyskanych do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy w zakończonym okresie rozliczeniowym, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – uzyskanej do dnia wejścia w życie ustawy nowelizującej. W przypadku tych korzyści podatkowych wniosek o wydanie decyzji określonej w art. 119zfa będzie można złożyć w ciągu 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. Wprowadzenie tego przepisu powinno pozytywnie wpłynąć na zachowanie podatników w kontekście publikowanych ostrzeżeń przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz Szefa KAS, a także ograniczyć – poprzez zmotywowanie podatników do składania wniosków o wydanie decyzji – liczbę możliwych sporów w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W **art. 32 projektu** określono reguły stosowania art. 14na Op w brzmieniu nadanym proponowaną ustawą. Art. 14na Op § 1 w brzmieniu nadanym będzie miał zatem zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy oraz interpretacji indywidualnych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli korzyść podatkowa została uzyskaniu po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Takie brzmienie przepisu przejściowego zapewni wyłączenie mocy ochronnej interpretacji indywidualnej wobec korzyści podatkowych mogących być przedmiotem decyzji z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Art. 14na § 2 będzie miał

zastosowanie do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych zaistniałych lub wydanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Ponadto, przepis art. 14na § 2 Op będzie miał zastosowanie również do indywidualnych utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli korzyść podatkowa uzyskana od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania tych przepisów wynikających z indywidualnej utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub interpretacji ogólnej, lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego, dotyczących stosowania tych przepisów, zawartych w objaśnieniach podatkowych. Regulacje te są w dużej mierze analogiczne do tych zawartych w art. 5 ust. 1 i 1a ustawy zmieniającej z 2016 r.

W myśl **art. 33 projektu,** przepisy rozdziału 6a działu III Op, dotyczące możliwości ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, będą miały zastosowanie do decyzji wydanych z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści i odnoszących się do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – uzyskanych w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. W przypadku decyzji, w których zastosowanie znajdą przepisy dotyczące cen transferowych, ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego będzie możliwe w okresach rozliczeniowych, które rozpoczną się od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Zgodnie z **art. 34 projektu** przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej będą mieć zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo - uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, włącznie z tym dniem. W celu uniknięcia wątpliwości związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, powinna ona w ocenie projektodawcy odnosić się jedynie do tych korzyści podatkowych, które zostały uzyskane w okresach rozliczeniowych przypadających w całości pod rządami znowelizowanych rozdziału 1 działu IIIa Op.

W **art. 35 projektu** proponuje się zastrzec, że do wniosków organów samorządu terytorialnego, o których mowa w art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej, które nie zostaną rozpatrzone do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, będzie mieć zastosowanie art. 119g § 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą. Przez nierozpatrzenie wniosku należy

rozumieć brak postanowienia Szefa KAS w zakresie wszczęcia lub przejęcia postępowania podatkowego.

Art. 36 projektu będzie wskazywał, że przepisy art. 119x § 1 pkt 3, 6a i 6b, art. 119zc oraz art. 119zf w zakresie odesłania do art. 14r § 2 i 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą, będą miały zastosowanie jedynie do wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej złożonych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Pozostałe zmieniane przepisy dotyczące procedury wydawania opinii zabezpieczającej, w tym art. 119y § 2, mogą być stosowane także do wniosków złożonych przed wejściem w życie projektowanej ustawy.

W **art. 37 projektu** - wprowadzono przepis przejściowy, zgodnie z którym domniemanie zawarte w art. art. 119zfe § 2 pkt 2 i 3 Op stosuje się odpowiednio do korzyści podatkowych uzyskanych przed terminami wskazanymi w art. 32 uwzględniając dotychczasowe brzmienie przepisów art. 119a § 1 oraz art. 119d Op.

W **art. 38 projektu** proponuje się objąć tajemnicą skarbową również akta postępowań w sprawie wydania opinii zabezpieczającej, w których wnioski o wydanie przedmiotowej opinii zostały złożone lub rozpatrzone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Przepis ten, działając z mocą wsteczną, pozwoli objąć tajemnicą skarbową akta zakończonych już postępowań.

Pomimo tego, że przepis wskazany w art. 5 § 1 pkt 4c lit. b ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji będzie odnosić się do postępowań przejętych zgodnie z art. 119g § 2 Op, to – z uwagi na wcześniejsze brzmienie przepisu – proponuje się w **art. 39 projektu** zapewnić jego odpowiednie stosowanie również do postępowań wszczętych na podstawie art. 119g § 2 Op w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 40 projektu - wprowadza się regulację przejściową, zgodnie z którą przepis Rozdziału 7b ustawy o PIT oraz Rozdziału 6a ustawy o CIT w znowelizowanym brzmieniu stosuje się w stosunku do podatku pobranego od dnia 1 stycznia 2019 r. na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o PIT albo art. 26 ust. 2e ustawy o CIT.

W **art. 41 projektu** – zgodnie z zasadami określonymi w art. 50 ust. 1a ustawy o finansach publicznych – wskazano maksymalny limit wydatków budżetu państwa będący skutkiem finansowym wejścia w życie przepisów dotyczących obowiązku raportowania o schematach podatkowych przez 10 kolejnych lat obowiązywania tych przepisów. wykonywania.

Art. 42 projektu - przepis dedykowany jest podatnikom o innym roku podatkowym niż rok kalendarzowy. Podatnicy ci zasadniczo będą stosować nowe regulacje od początku ich roku podatkowego rozpoczętego po 31 grudnia 2018 r.

Art. 43 projektu - przepis reguluje moment stosowania regulacji wprowadzającej ulgę dla banków spółdzielczych.

Art. 44 projektu - przepis stanowi, iż zmieniane przepisów znajdą co do zasady zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r. Wprowadza jednocześnie wyjątki od tej zasady. Dotyczą one:

Pkt 1 i 2 odnoszą się z kolei do zwolnienia z podatku odsetek i dyskonta od obligacji. Zwolnienia to ma dotyczyć wyłącznie obligacji wyemitowanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

Pkt 3 wskazuje na stosowanie zwolnienia dochodów (przychodów) uzyskiwanych przez polskie podmioty w następstwie wykonania umów offsetowych po dniu 31 grudnia 2019 roku. Dochody (przychody) uzyskiwane przed tą datą zwolnione są z opodatkowania na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zaniechania poboru podatku dochodowego.

Art. 45 projektu - regulacja ma charakter przepisu przejściowego. W myśl tego przepisu, analizy danych porównawczych lub opisy zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń, ustalonych z podmiotami powiązanymi sporządzone przez podatników przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zachowują aktualność przez 3 kolejne lata od daty sporządzenia, chyba że zmiana warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany. W takim przypadku podatnik sporządza analizę porównawczą lub analizę zgodności w sposób określony przez niniejszą ustawę.

Ustęp 1 ma charakter przepisu przejściowego i wskazuje, że przepisy ustawy stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r.

Regulacja ustępu 2 ma na celu fakultatywne umożliwienie podatnikom stosowanie przepisów wprowadzonych przez ustawę w zakresie dokumentacji cen transferowych – w odniesieniu do transakcji kontrolowanych realizowanych w 2018 r. Regulacja zostaje wprowadzona, żeby pozwolić podatnikom na przygotowanie dokumentacji cen transferowych za 2018 rok na podstawie zmienionych przepisów, co może spowodować ograniczenie obowiązków w zakresie dokumentacji cen transferowych dla części podatników już za 2018 rok.

Regulacja ustępu 3 ma na celu wskazanie, że uchylany wprowadzaną ustawą przepis art. 15ca ustawy o CIT zostanie usunięty od momentu jego wyjścia w życie, co jest zmianą korzystną dla podatników.

Art. 46 projektu - regulacja ma charakter przepisu przejściowego. Określa, że do postępowań wszczętych – w sprawach, o których mowa w art. 20a § 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa, innych sprawach w zakresie cen transferowych oraz sprawach związanych z określaniem podstawy opodatkowania zgodnie z art. 32 ustawy o podatku od towarów u usług – i niezakończonych przed dniem wejścia stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 47 projektu - regulacja ma na celu przedłużenie ważności części aktualnie obowiązujących przepisów wykonawczych, do czasu wydania nowych na podstawie wprowadzanych regulacji, nie dłużej niż do końca marca 2019 r.

Art. 48 projektu - regulacja ma na celu przedłużenie maksymalnie o 12 miesięcy od wejścia w życie niniejszej ustawy ważności obowiązujących przepisów wykonawczych, wydanych na podstawie art. 45 ust. 5b ustawy o PIT i art. 27 ust. 4 ustawy o CIT, w związku z modyfikacją delegacji ustawowej.

Art. 49 projektu - przepis określa wejście w życie ustawy na dzień 1 stycznia 2019 r. z wyjątkiem art. 1 pkt 16 w zakresie art. 23s ust. 4 i art. 2 pkt 9 w zakresie art. 11g ust. 4 oraz art. 8, które wchodzą w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

Nazwa projektu Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** Ministerstwo Finansów **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Pan Leszek Skiba – Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu:** Pan Filip Świtała, Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego, e-mail: filip.switala@mf.gov.pl Pani Joanna Pietrasik, Dyrektor Departamentu Cen Transferowych i Wycen w Ministerstwie Finansów, e-mail: sekretariat.dct@mf.gov.pl Pan Maciej Żukowski, Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych e-mail: maciej.zukowski@mf.gov.pl	**Data sporządzenia** **21.09.2018** **Źródło:** Inne **Nr w wykazie prac** **UC 135**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Celem projektu jest szeroko rozumiane uproszczenie prawa podatkowego w zakresie podatków dochodowych oraz uszczelnienie systemu podatkowego poprzez zmiany przepisów ogólnego prawa podatkowego (Ordynacji podatkowej) oraz przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wprowadzenie przedmiotowej regulacji przyczyni się do zmniejszenia obciążeń o charakterze biurokratycznym i administracyjnym dla przedsiębiorców, w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw.

Projektowane przepisy wpisują się w pakiet działań legislacyjnych, których celem jest uszczelnienie systemu podatkowego, w szczególności w zakresie podatków dochodowych tak, aby zapewnić powiązanie wysokości podatku, płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności międzynarodowe, z faktycznym miejscem uzyskiwania przez nie dochodu.

Oba cele projektu ustawy wpisują się w realizację Strategii na Rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, przyjętej przez Radę Ministrów w dniu 14 lutego 2017 r. Jej ogólne ramy wyznacza obowiązująca już Konstytucja Biznesu – Prawo przedsiębiorców. Wynikające z obu tych dokumentów partnerskie podejście w relacjach między administracją podatkową a przedsiębiorcami wyraża się w filozofii 3xP, tj. prostym, przejrzystym i przyjaznym systemie podatkowym. Filozofia ta znajduje odzwierciedlenie we wprowadzanych regulacjach.

Proponowane zmiany obejmować będą:

1) częściową implementację dyrektywy Rady 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* (dalej: dyrektywa ATAD),
2) wprowadzenie obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – MDR), co stanowi częściową transpozycję dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. *zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych* (Dz. Urz. UE L 139 z 05.06.2018 r., str. 1), zwanej dalej „dyrektywą MDR”,
3) zmiany w zakresie podatku u źródła (ang. withholding tax / WHT) w ramach obu ustaw o podatkach dochodowych,
4) wprowadzenie alternatywnego sposobu opodatkowania emisji euroobligacji,
5) wprowadzenie szczególnych rozwiązań odnoszących się do nabywania przez podmioty gospodarcze pakietów wierzytelności,
6) wprowadzenie ulgi dla banków spółdzielczych dokonujących wpłat na System Ochrony Instytucjonalnej (IPS),
7) uregulowanie w podatku dochodowym skutków obrotu walutami wirtualnymi,
8) preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (Intellectual Property Box - IP BOX, *Innovation Box*),
9) wprowadzenie rozwiązań upraszczających i uszczelniających przepisy o cenach transferowych, w tym dostosowanie instrumentów w zakresie cen transferowych do najnowszych standardów OECD.

Ponadto projekt przewiduje modyfikację funkcjonujących regulacji polegającą m.in na:

- wprowadzeniu, w katalogu zwolnień od podatku od osób prawnych, zwolnienia w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od należności wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z zadaniem ustawowym, które bank centralny realizuje w interesie publicznym na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2017 r., poz. 1373) w zakresie zarządzania rezerwami dewizowymi,
- poszerzeniu zakresu zwolnienia dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych (specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych).

Zmiany w zakresie klauzuli ogólnej oraz opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w związku z ATAD

Projekt wprowadza regulacje mające na celu m.in. częściową implementację dyrektywy ATAD w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 6 dyrektywy ATAD) oraz implementację dyrektywy w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych (tzw. exit tax), w przypadku przeniesienia do innego państwa aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (art. 5 dyrektywy).

Dyrektywa ATAD została opublikowana w dniu 12 lipca 2016 r. i weszła w życie w dniu 8 sierpnia 2016 r. Jej zasadniczym celem jest zwiększenie skuteczności krajowych systemów podatkowych 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 przepisów krajowych, określonych rozwiązań (instytucji) prawnych przeciwdziałających tzw. optymalizacji podatkowej.

Zmiany objęte projektem zmierzają do pełniejszej realizacji wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz mają na celu dalsze ograniczania zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej. Stanowią one także element ewolucji rozwiązań wprowadzonych ustawą z dnia 13 maja 2016 r. *o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw* (Dz. U. z 2016 r., poz. 846, z późn. zm., dalej: ustawa zmieniająca z 2016 r.), która przywróciła do polskiego systemu prawnego tzw. generalną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

W zakresie zmian dostosowawczych do przepisów prawa UE, projekt stanowi także odzwierciedlenie woli ustawodawcy unijnego, wskazującego w preambule do dyrektywy ATAD na konieczność przywrócenia zaufania do systemów podatkowych, w kontekście umożliwienia państwom członkowskim utrzymania suwerenności podatkowej. W tym celu, dyrektywa ATAD ustanawia minimalny poziom ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych, w celu przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania w UE.

Charakter przepisów zawartych w dyrektywie ATAD stanowi wyraz politycznego dążenia do zapewnienia, aby podatki były płacone w jurysdykcji, w której generowane są zyski podatników i wytwarzana jest wartość ekonomiczna. Dyrektywa stanowi emanację prac Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju 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 BEPS, wpisując je w kontekst prawny funkcjonujący w państwach członkowskich.

Jak wskazano w motywie 10 preambuły do dyrektywy, 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.

Dyrektywa ATAD znajduje zastosowanie do wszystkich podatników podlegających podatkowi od osób prawnych w państwie członkowskim (będących rezydentami do 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 do celów podatkowych w państwie trzecim.

Przepisy dyrektywy ATAD 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 członkowskich będą w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych.

Konsekwencją powyższego podejścia jest możliwość przyjęcia na gruncie krajowym surowszych warunków, czy też bardziej restrykcyjnych kryteriów przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, niż przewidziano w jej treści. Charakter dyrektywy jako regulacji *de minimis* zwiększa zakres swobody państw członkowskich w doborze sposobu wdrożenia poszczególnych instytucji prawnych nią przewidzianych.

Systematyka przepisów prawa dotyczących zasad opodatkowania podatkiem dochodowym, wynikająca z konstytucyjnej równości podmiotów w prawie nakazuje stosowanie analogicznych rozwiązań dotyczących osób prawnych oraz

fizycznych, z uwzględnieniem jednak specyfiki wynikającej z odrębności podmiotowej osób fizycznych i osób prawnych oraz faktu, że w zakresie osób fizycznych państwo może wprowadzić inne regulacje, niż przewiduje Dyrektywa ATAD.

Uwzględniając powyższe, również w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono zmiany, które umożliwią także opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych osiąganych przez osoby fizyczne zarówno prowadzące działalność gospodarczą, jak i nie prowadzące działalności gospodarczej, w przypadku przeniesienia poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku lub zmiany rezydencji podatkowej. Jednakże w przypadku osób fizycznych przewiduje się wprowadzenie progu kwotowego w wysokości 4 mln zł dla wartości aktywów objętych podatkiem od niezrealizowanych zysków. Próg ten będzie miał zastosowanie do wszystkich osób fizycznych (zarówno nieprowadzących działalności gospodarczej, jak i prowadzących taką działalność).

Wprowadzenie obowiązku przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych (MDR)

Problem agresywnego planowania podatkowego z użyciem schematów podatkowych, zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym, jest zjawiskiem szkodliwym i niepożądanym.

Integracja gospodarek i rynków krajowych w ostatnich latach wzrosła w znacznym stopniu. Działania podatników, obserwowane, noszące znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej, umożliwiają całkowite lub częściowe uniknięcie obciążeń podatkowych. Słabości krajowych systemów podatkowych tworzą możliwość erozji podstawy opodatkowania i przerzucenia zysków i są często wykorzystywane do planowania podatkowego przez korporacje wielonarodowe. Konsekwencje unikania opodatkowania wpływają negatywnie na poziom wpływów podatkowych do budżetów poszczególnych państw. Naruszają też zasady wolnego rynku i konkurencji poprzez uzyskiwanie korzyści podatkowych przez podmioty stosujące agresywne planowanie podatkowe w stosunku do podatników ponoszących ciężary z tytułu obowiązków podatkowych.

Globalizacja zjawiska całkowitego lub częściowego unikania opodatkowania zysku w kraju prowadzenia faktycznej działalności wymusza na rządach państw zwalczanie tego zjawiska. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz Unia Europejska, wskazują na potrzebę podjęcia nowych działań i wprowadzenia instrumentów potrzebnych do rozwiązania problemu agresywnego planowania podatkowego zarówno na poziomie krajowym jak i międzynarodowym.

Polskie organy podatkowe obecnie nie dysponują wystarczającymi instrumentami, pozwalającymi w szybki sposób identyfikować schematy podatkowe oraz podmioty z nich korzystające. Podstawowym źródłem informacji o podatkowych aspektach działalności gospodarczej podatników są deklaracje podatkowe. Jednak analiza danych pozyskiwanych z tych dokumentów nie wystarcza do szybkiej identyfikacji schematu podatkowego, jeśli podatnik w takim uczestniczy. Inne dostępne narzędzia takie jak kontrola podatkowa, wymiana informacji podatkowych pomiędzy państwami oraz wprowadzona w 2016 r. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie są wystarczające, aby w pełni zapobiec unikaniu opodatkowania przez podmioty stosujące schematy podatkowe. Polska administracja skarbowa potrzebuje szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego.

Wskazany problem zostanie rozwiązany poprzez wprowadzenie do polskiego prawodawstwa nowej instytucji jaką są zasady obowiązkowego raportowania schematów podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – dalej: MDR), m.in. poprzez częściową transpozycję Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. *zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych*. Projektowane rozwiązania mają na celu zapewnienie szybkiego dostępu administracji podatkowych do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz o promotorach i użytkownikach schematów podatkowych, a także zniechęcenie podatników i ich doradców do przygotowywania i stosowania schematów podatkowych.

Zmiany w zakresie podatku u źródła / WHT

W Polsce, podobnie jak w większości państw, zakres obowiązku podatkowego w podatkach dochodowych oparty jest na dwóch zasadach, tj. zasadzie rezydencji, której odpowiada pojęcie nieograniczonego obowiązku podatkowego, oraz zasadzie źródła, z którą związany jest ograniczony obowiązek podatkowy. W przypadku niektórych rodzajów dochodów, w zależności od statusu podatkowego podatnika (rezydent lub nierezydent), polskie przepisy prawa podatkowego określają różne zasady płatności podatku. W przypadku podmiotów (osoby fizyczne oraz osoby prawne) z ograniczonym obowiązkiem podatkowym, w istotnym zakresie zastosowanie mają obecnie zasady tzw. poboru podatku u źródła, w których płatnik (podmiot z Polski wypłacający należności na rzecz nierezydenta) pełni szczególną rolę. Płatnik obowiązany jest na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Instytucja płatnika występuje także w przypadku niektórych płatności realizowanych na rzecz podmiotów krajowych (np. wypłaty dywidendy).

Prawidłowy oraz sprawny pobór podatku u źródła (w tym pobór podatku przez płatnika od podmiotów krajowych) pełni bardzo istotne i ważne dla gospodarki państwa i społeczeństwa funkcje. Rosnąca globalizacja oraz mobilność dochodów tzw. pasywnych (dywidendy, odsetki oraz należności licencyjne), które siłą rzeczy powodują chociażby trudności

w prawidłowym ustaleniu rzeczywistego właściciela otrzymywanych należności, powodują potrzebę wprowadzenia w odpowiednim zakresie zmian obowiązujących zasad poboru podatku u źródła. Bardzo istotnym celem zmian jest również usprawnienie procesu poboru oraz zwrotu przez organy podatkowego tego podatku, poprzez informatyzację procesu.

Proponowane zmiany w dużej mierze wynikają również ze specyfiki polskiej gospodarki, tzn. dużego „zaangażowania" zagranicznego kapitału w polską gospodarkę, co bezpośrednio przekłada się na dużą ilość płatności (dywidendy, odsetki) z Polski do podmiotów zagranicznych. Tytułem przykładu można wskazać, iż „dochody inwestorów bezpośrednich z tytułu dokonanych w Polsce inwestycji bezpośrednich w 2016 r. osiągnęły wartość 79,0 mld zł. Dywidendy wyniosły 36,1 mld zł, reinwestowane zyski były na poziomie 34,2 mld zł, a dochody z tytułu odsetek osiągnęły wartość 8,7 mld zł."[1] Obecne regulacje prawa podatkowego nie gwarantują prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych związanych z wypłatą tych należności przede wszystkim dla nierezydentów.

Informatyzacja procesu podatku u źródła realizuje natomiast wytyczne Grupy ds. Kodeksu Postępowania (opodatkowanie działalności gospodarczej, Code of Conduct Group)[2], która zaleca chociażby możliwie największą informatyzację zwrotu (płatności) tego podatku.

Zmiany w zakresie przepisów dotyczących cen transferowych

Ważnym celem wprowadzenia regulacji jest uproszczenie przepisów podatkowych, a także zmniejszenie obciążeń o charakterze biurokratycznym i administracyjnym dla przedsiębiorców, w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw.

Obecnie obowiązujące przepisy w zakresie cen transferowych stwarzają dla podatników duże problemy interpretacyjne. Widoczne jest to na podstawie liczby wniosków o interpretacje w zakresie prawa podatkowego wpływających do Dyrektora Krajowej Informacji Podatkowej, liczby interpelacji poselskich w sprawach dotyczących cen transferowych oraz zastrzeżeń i pytań wpływających do Ministerstwa Finansów. W związku z tym przepisy w zakresie cen transferowych powinny zostać uproszczone, tak, aby, z jednej strony tworzyć dla podatników prosty, przejrzysty i przyjazny system podatkowy, a z drugiej strony unikać luk w prawie sprzyjających erozji bazy podatkowej i transferowaniu dochodów za granicę.

Dotyczy to w szczególności przepisów w zakresie dokumentacji cen transferowych, które w chwili obecnej stanowią nadmierne obciążenie o charakterze biurokratycznym i administracyjnym dla przedsiębiorstw, w szczególności tych należących do kategorii małych i średnich przedsiębiorstw.

Co więcej, istniejące obciążenia dokumentacyjne w zakresie cen transferowych skutkują ponoszeniem przez przedsiębiorstwa nieproporcjonalnie dużych kosztów administracyjnych w stosunku do wartości, jaką kreuje dla nich przygotowana dokumentacja. Poza tym można ocenić, że obciążenia te nie są wprost proporcjonalne do ryzyka zaniżenia dochodów do opodatkowania z transakcji zawieranych między podmiotami powiązanymi, gdyż wymagają od podatników dokumentowania i uzasadniania rynkowości transakcji o wartości nieznaczącej z punktu widzenia budżetu państwa.

Przedstawiony projekt ustawy dotyczy nie tylko zmiany przepisów w zakresie dokumentacji cen transferowych, ale także m.in. zasady ceny rynkowej, definicji podmiotów powiązanych, korekty cen transferowych, itd. Zatem obejmuje ona swoim zakresem kompleksowe uregulowanie tematyki cen transferowych poprzez stworzenie odrębnego rozdziału. Przepisy w tym zakresie obowiązują od ok. 20 lat (w formie prawie niezmienionej) i wymagają obecnie dostosowania oraz doprecyzowania, chociażby w kontekście prac OECD w zakresie projektu BEPS w zakresie zwalczania erozji podstawy opodatkowania i transferowania zysków (np. doprecyzowanie kwestii recharakteryzacji transakcji oraz pominięcia transakcji dla celów podatkowych (ang. *non-recognition*), wprowadzenie uproszczonych rozwiązań typu *safe harbour*, jak również z powodu zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej (np. dostosowanie definicji podmiotów powiązanych).

Innym celem projektu jest dostosowanie obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej regulacji w zakresie cen transferowych do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego.

W dniu 10 lipca 2017 r. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwana dalej: „OECD") opublikowała zaktualizowane „Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw międzynarodowych i administracji podatkowych" (zwane dalej: „Wytyczne OECD"). Należy przy tym wskazać, że od poprzedniej aktualizacji upłynęło 7 lat. Dokonana aktualizacja miała na celu ujęcie w Wytycznych OECD w sposób kompleksowy dorobku OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucaniu zysków (ang. BEPS) w obszarze transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Mając na uwadze powyższe wymagane jest wdrożenie na poziomie prawodawstwa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej rozwiązań gwarantujących zwiększenie szczelności systemu podatkowego tak, aby zapewnić powiązanie wysokości płaconego przez duże przedsiębiorstwa, w szczególności przedsiębiorstwa międzynarodowe, podatku dochodowego z faktycznym miejscem, gdzie tworzona jest wartość w grupie podmiotów powiązanych. Wymagane jest

[1] Zagraniczne inwestycje bezpośrednie w Polsce w 2016 roku, NBP, (źródło: http://www.nbp.pl/publikacje/zib/zib_2016_n.pdf)

[2] Źródło: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/code_of_conduct_on_witholding_tax.pdf

również zwiększenie efektywności kontroli w zakresie cen transferowych poprzez lepszą oceną ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania podatkiem CIT i PIT w tym obszarze oraz lepszy dostęp do informacji potrzebnych do takich kontroli.

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

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- ustawie z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze,
- ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych,
- ustawie z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie,
- ustawie z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych,
- ustawie z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy,
- ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym,
- ustawie z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych,
- ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,
- ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
- ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej,
- ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami,
- ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

1. Implementacja do polskiego porządku prawnego 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* w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia do innego państwa aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (w art. 5 dyrektywy, tzw. exit tax).

Aktualnie obowiązujące przepisy o podatku dochodowym nie przewidują opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych, w przypadku przeniesienia do innego państwa aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu. Sytuacja ta może być wykorzystywana przez niektórych podatników do unikania opodatkowania podatkiem dochodowym osiąganych w Polsce zysków kapitałowych.

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych ma na celu zagwarantowanie, że w przypadku przeniesienia przez podatnika krajowego lub zagranicznego aktywów lub rezydencji podatkowej poza polską jurysdykcję podatkową, Rzeczypospolita Polska będzie mogła opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków kapitałowych osiągniętych na jej terytorium, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej. Projektowane rozwiązania przyczynią się zatem do uszczelnienia polskiego systemu podatkowego.

2. Zmiany w zakresie klauzuli ogólnej (GAAR).

Główne zmiany w tym zakresie dotyczą:

1) częściowej implementacji dyrektywy ATAD w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 6 dyrektywy ATAD),
2) wprowadzenia zmian wpływających na poprawę ekonomiki postępowań przeciwko unikaniu opodatkowania,
3) doprecyzowania roli Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jako organu podatkowego, w zakresie wykonywania zadań dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania,
4) stosowania środków ograniczających umowne korzyści, zawartych w ratyfikowanych konwencjach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

3. Wprowadzenie obowiązku przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych (MDR)

Projektowane rozwiązanie przewiduje wdrożenie do polskiego systemu prawnego założeń dyrektywy MDR, którymi są m.in. raportowanie przez pośrednika (intermediary) z możliwością powołania się na tajemnicę zawodową oraz raportowanie do państwa rezydencji pośrednika lub podatnika (w zależności, który podmiot zobowiązany jest do zaraportowania).

Kolejnym etapem implementacji dyrektywy MDR będzie nowelizacja ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, która nastąpi w ramach odrębnego projektu.

Dyrektywa MDR daje państwom członkowskim pewnego rodzaju swobodę w kształtowaniu krajowych rozwiązań. Postanowienia dyrektywy MDR stanowią bowiem minimalny standard. W konsekwencji państwa członkowskie Unii Europejskiej mogą określać dodatkowe obowiązki administracyjne, realizujące cele dyrektywy MDR, podlegające na raportowaniu do organów podatkowych.

Rozwiązania projektowanej ustawy mają na celu szybki dostęp administracji podatkowych do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz o promotorach i użytkownikach

schematów podatkowych oraz zniechęcenie podatników i ich doradców do przygotowywania i stosowania schematów podatkowych.

Projektowane rozwiązania określą m.in.:

- definicję schematu podatkowego oraz jego cechy rozpoznawcze (hallmarks),
- krąg podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji (promotor, korzystający, wspomagający),
- sposób i termin raportowania,
- zasady ochrony tajemnicy zawodowej,
- sankcje za niewypełnienie obowiązku.

Projektowane rozwiązanie przewiduje, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie nadawał indywidualne numery referencyjne schematom podatkowym, pozyskiwanym w wyniku raportowania. Zanonimizowane informacje o schematach podatkowych będą przechowywane w informatycznej bazie danych schematów podatkowych. Będą one dostępne dla organów podatkowych. Dodatkowo, zanonimizowane informacje o schematach będą częściowo udostępnione do publicznej wiadomości.

4. Zmiany w zakresie podatku u źródła / WHT

Główne założenia w zakresie zmian w podatku u źródła obejmują zmianę sposobu poboru podatku u źródła dla największych wypłat (tj. zamianę stosowanego obecnie podejścia przyznającego preferencyjne traktowanie bez uprzedniej weryfikacji *[relief at source]* na mechanizm przyznawania preferencji podatkowych po uprzedniej weryfikacji uprawnień odbiorców należności *[refund on request]*). Zmiana procedury obejmie wypłaty podlegające podatkowi u źródła powyżej 2 mln zł rocznie na odbiorcę. Przewiduje się możliwość uzyskania decyzji o stosowaniu zwolnienia z dyrektyw UE przez płatnika na okres 3 lat (rozwiązanie niemieckie).

Celem projektowanego rozwiązania jest głębsza weryfikacja zasadności preferencji - *beneficial owner*, substancji biznesowej, korzystanie z instrumentów wymiany informacji – która przyczyni się do zwiększenia skuteczności ściągalności podatku u źródła.

Projekt wprowadza zmiany do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 200, z późn. zm.) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036), dalej zwanej „ustawą CIT".

Projektowane przepisy wprowadzają następujące zmiany:

1) najważniejsza część projektu dotyczy zmian w zakresie sposobu płatności tzw. podatku u źródła z tytułu wypłaconych należności na rzecz nierezydenta oraz rezydenta. Zmiany w tym zakresie odnoszą się zarówno do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jak i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,
2) dodatkowo, w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawa przewiduje:
   a) doprecyzowanie definicji rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*),
   b) modyfikacja klauzuli unikania opodatkowania w zakresie dochodów (przychodów), od których pobierany jest podatek u źródła.

Podstawowym celem projektowanych zmian:

- w zakresie zmian dotyczących poboru podatku u źródła, jest sprawdzenie warunków (kryteriów) korzystania przez nierezydentów z preferencyjnego opodatkowania odsetek, dywidend, należności licencyjnych lub innych dochodów (przychodów) podlegających w Polsce preferencyjnemu opodatkowaniu podatkiem u źródła na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnień wynikających z przepisów implementujących rozwiązania dyrektyw unijnych, oraz zapobieganie nieprawidłowościom w rozliczaniu podatku u źródła, np. w sytuacji wypłaty odsetek dla podatnika, który nie spełnia kryterium beneficial owner;
- w zakresie doprecyzowania pojęcia rzeczywistego właściciela, celem jest dookreślenie pojęcia, gwarantując w ten sposób pewność prawa i gwarancje dla podatnika prawidłowego stosowania przepisów;

w zakresie zmian związanych z klauzulą unikania opodatkowania, celem jest wyeliminowanie nadużyć podatkowych związanych z wykorzystaniem sztucznych struktur.

5. Wprowadzenie alternatywnego sposobu opodatkowania emisji euroobligacji

Docelowo projekt przewiduje zwolnienie od podatku odsetek i dyskonta, uzyskanych przez nierezydentów (zarówno podatników PIT i CIT) z obligacji emitowanych i dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok. Do tego czasu przewiduje się rozwiązanie przejściowe polegające na możliwości wyboru przez emitentów obligacji alternatywnego sposobu opodatkowania dochodów z ww. tytułów. Propozycja opiera się na możliwości wyboru przez podatnika, będącego emitentem obligacji, klasycznej (dotychczasowej) formy opodatkowania tych dochodów (tj. podatkiem pobieranym u źródła od obligatariusza) albo proponowanej w

projekcie – formy opodatkowania, której założeniem jest przejęcie obowiązku podatkowego w tym zakresie przez podatnika będącego emitentem.

6. Wprowadzenie szczególnych rozwiązań odnoszących się do nabywania przez podmioty gospodarcze pakietów wierzytelności

Z uwagi na brak możliwości rozpoznania strat związanych z wierzytelnościami w połączeniu z brakiem możliwości rozpoznania pełnej bazy kosztowej nabycia wierzytelności co może skutkować opodatkowaniem działalności polegającej na ich windykacji na efektywnym poziomie kilkudziesięciu procent, proponuje się wprowadzenie:

- przepisów pozwalających na rozpoznanie pełnej bazy kosztowej nabycia wierzytelności, przy utrzymaniu braku możliwości rozpoznania strat,
- zasady opodatkowania pakietu wierzytelności jako lepiej odzwierciedlającego ekonomiczny charakter tego typu transakcji niż w przypadku analizy pojedynczych wierzytelności wchodzących w jego skład.

7. Wprowadzenie ulgi dla banków spółdzielczych dokonujących wpłat na System Ochrony Instytucjonalnej (IPS)

W związku z przysługującym bankom spółdzielczym uprawnieniem dotyczącym przynależności do Systemu Ochrony Instytucjonalnej (IPS) i wnioskowanym przez to środowisko zaliczeniem do kosztów podatkowych wpłat dokonywanych przez te banki na IPS w projekcie przewiduje się wprowadzenie kompleksowego rozwiązania kwestii przynależności banków spółdzielczych do IPS.

8. Uregulowanie w podatku dochodowym skutków obrotu walutami wirtualnymi

Proponuje się w podatku dochodowym od osób fizycznych zaliczenie przychodów osiąganych z obrotu walutami wirtualnymi do przychodów z kapitałów pieniężnych, nawet wtedy, gdy osiągane będą w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Do przychodów z obrotu walutami wirtualnymi nie będą zaliczane przychody podmiotów prowadzących działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług np. w zakresie wymiany walut wirtualnych i środków płatniczych i wymiany walut wirtualnych na inne waluty wirtualne. Opodatkowaniu będzie podlegał dochód, co oznacza, że uwzględniane będą wydatki związane z obrotem walutą wirtualną. W podatku dochodowym od osób prawnych przychody te stanowić będą zyski kapitałowe. Rozwiązania w obu ustawach będą analogiczne w zakresie zasad ustalania przychodów, kosztów oraz dochodów (strat).

9. Preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (Intellectual Property Box - IP BOX, *Innovation Box*)

Do głównych celów projektowanej zachęty podatkowej należy między innymi zwiększenie atrakcyjności prowadzenia w Polsce działalności badawczo-rozwojowej przez polskie i zagraniczne przedsiębiorstwa, zmiana modelu ekonomicznego na gospodarkę opartą na wiedzy, a także zwiększenie świadomości w zakresie praw własności intelektualnej jako potencjalnych źródeł przychodów.

Przewiduje się, iż przedmiotowa ulga będzie prowadzić do wzrostu zainteresowania pracami badawczo-rozwojowymi prowadzonymi w Polsce oraz stanowić swoiste „zamknięcie" łańcucha wartości związanego z procesem tworzenia i komercjalizacji innowacyjnych rozwiązań będących efektem prac badawczo-rozwojowych. Rozwiązanie to jest również ważną inicjatywą, która czyni system podatkowy konkurencyjnym i atrakcyjnym dla firm rozwijających wysokie technologie, wspiera rozwój i inwestycje oraz kreuje wysoko jakościowe miejsca pracy w innowacyjnych sektorach.

10. Wprowadzenie rozwiązań upraszczających i uszczelniających przepisy o cenach transferowych

W projekcie ustawy uwzględniono następujące rozwiązania, które pozwolą na uproszczenie i uszczelnienie przepisów w zakresie cen transferowych:

1) [**zmniejszenie obowiązków dokumentacyjnych**] Projekt przewiduje podniesienie progów dokumentacyjnych, po przekroczeniu których powstaje obowiązek sporządzenia dokumentacji cen transferowych. W efekcie, skutkuje to znaczącym zmniejszeniem obowiązków dla większości podatników, a w szczególności dla mikro, małych i średnich przedsiębiorców. Zmianie ulega też sam mechanizm określenia progów, który będzie dużo łatwiejszy w stosowaniu.
2) [**wydłużenie terminów**] Wydłuża się terminy na złożenie oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych oraz złożenie informacji o cenach transferowych z 3 do 9 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego. Z kolei termin na sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych będzie jeszcze dłuższy i wyniesie 12 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego.
3) **[ułatwienia i zwolnienia dokumentacyjne]** Wprowadza się możliwość realizacji obowiązku posiadania grupowej dokumentacji cen transferowych poprzez wykorzystanie w tym celu bezpośrednio dokumentacji sporządzonej przez inny podmiot z grupy, w tym również w języku angielskim. W efekcie podatnicy, którzy otrzymują taką dokumentację z grupy nie będą zobowiązani do sporządzenia jej we własnym zakresie. Dodatkowo, wprowadza się cztery nowe zwolnienia dokumentacyjne, obejmujące transakcje kontrolowane zawierane między podmiotami krajowymi (pod pewnymi warunkami), transakcje kontrolowane, które w całości nie stanowią przychodu lub

kosztów uzyskania przychodów, transakcje kontrolowane, które których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy Prawo zamówień publicznych oraz transakcje kontrolowane przypisywania dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne podmioty powiązane, jeżeli przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują, że dochody te mają być opodatkowane poza Rzeczpospolitą Polską.

4) [**ujednolicenie wymogów dokumentacyjnych ze standardami OECD**] Zmianie ulegają elementy lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych, tak aby odzwierciedlały one wymogi wynikające z wytycznych OECD.
5) [**wprowadzenie uproszczonych zasad rozliczeń**] Wprowadza się uproszczone rozwiązania (ang. *safe harbours*), których zastosowanie przez podatnika skutkuje uznaniem ceny lub elementu ceny za rynkową. Skorzystanie z takiego rozwiązania z jednej strony zapewnia podatnikom ochronę przez zakwestionowaniem ceny przez organ podatkowy, a z drugiej strony podatnik zostanie zwolniony w dużym stopniu z obowiązków dokumentacyjnych w tym zakresie. Takie rozwiązania są przewidziane dla dwóch rodzajów transakcji, tj. pożyczek oraz usług o niskiej wartości dodanej.
6) [**kompleksowe uregulowanie zasady ceny rynkowej**] Wprowadzane rozwiązania umożliwiają zastosowanie, w uzasadnionych przypadkach, innych niż wymienione w ustawie metod, w tym technik wyceny, do określania przychodów lub kosztów uzyskania przychodów podatnika z transakcji kontrolowanych, co umożliwi organom podatkowym efektywniejszą weryfikację zgodności warunków pomiędzy podmiotami powiązanymi z warunkami rynkowymi.
7) [**warunki stosowania korekty cen transferowych**] Wprowadza się jednoznaczną regułę, że korekta cen transferowych stanowi odpowiednio przychód lub koszt uzyskania przychodów i jest ujmowana w roku, którego dotyczy – o ile spełnione są warunki wskazane w przepisie.
8) [**doprecyzowanie niektórych instrumentów weryfikacji cen transferowych**] Dotychczasowe uprawnienie organu podatkowego do uwzględnienia całokształtu warunków, na jakich prowadzą działalność podmioty powiązane poprzez uznanie, że w określonych warunkach dana transakcja nie zostałaby zawarta (ang. *non-recognition*) lub zostałaby zawarta inna (ang. *recharacterization*), wywodzone z brzmienia obowiązującego art. 11 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 25 ust. 1 ustawy o PIT zostało we wprowadzanych regulacjach doprecyzowane. Doprecyzowanie funkcjonowania tych instrumentów stanowi wdrożenie wytycznych OECD w zakresie zapobiegania erozji podstawy opodatkowania oraz przerzucaniu zysków (ang. BEPS).
9) [**nowoczesne raportowanie cen transferowych**] Zastąpienie obowiązku składania przez podatników sprawozdań CIT/TP lub PIT/TP prostszym i bardziej przyjaznym dla podatników raportowaniem cen transferowych w formie elektronicznej (TP-R), który jednocześnie zapewni większą efektywność typowania podatników do kontroli.
10) [**ujednolicenie pojęć i definicji**] Wszystkie przepisy dotyczące cen transferowych zostaną umieszczone w jednym nowym rozdziale. Jednocześnie, wprowadza się ok. 10 kluczowych definicji legalnych w celu ograniczenia potencjalnych sporów interpretacyjnych, które w przeszłości dotyczyły np. pojęcia transakcji.

Skutkiem przyjęcia ustawy będzie też wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych nowych przepisów wykonawczych, których stosowanie będzie z jednej strony bardziej przyjazne dla przedsiębiorców, z drugiej strony odpowiednio zabezpieczy interesy finansowe Skarbu Państwa.

11. Wprowadzenie zwolnienia w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od należności wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w zakresie zarządzania rezerwami dewizowymi

Projekt przewiduje wprowadzenie, w katalogu zwolnień od podatku CIT, zwolnienia w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od należności wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z zadaniem ustawowym, które bank centralny realizuje w interesie publicznym na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2017 r., poz. 1373) w zakresie zarządzania rezerwami dewizowymi. Bank centralny realizuje funkcje centralnej bankowej instytucji dewizowej poprzez gromadzenie rezerw dewizowych, zarządzanie rezerwami dewizowymi oraz podejmowanie czynności bankowych i innych mających na celu zapewnienie bezpieczeństwa obrotu dewizowego i płynności płatniczej kraju. Rezerwy dewizowe służą wzmocnieniu wiarygodności finansowej RP, przez co przyczyniają się do obniżenia kosztu finansowania na rynkach globalnych oraz ograniczenia zmienności kursu złotego. Spełniają także inne funkcje, które są istotne z punktu widzenia interesu państwa, takie jak zabezpieczenie pokrycia zadłużenia zagranicznego czy importu. Realizując zadania związane z zarządzaniem rezerwami dewizowymi Narodowy Bank Polski dąży do zapewnienia wysokiego stopnia bezpieczeństwa inwestowanych środków oraz ich niezbędnej płynności, a przy spełnieniu tych kryteriów do maksymalizacji, w danych uwarunkowaniach rynkowych, stopy zwrotu z rezerw dewizowych wyliczanej w polskich złotych. Barierę dla realizacji tych celów, wpływającą na ograniczenie stosowanego przez bank centralny instrumentarium inwestycyjnego (rodzaje transakcji dopuszczone do stosowania przez Narodowy Bank Polski w ramach zarządzania rezerwami dewizowymi), może być opodatkowanie podatkiem u źródła podmiotów, z którymi Narodowy Bank Polski dokonuje operacje w związku z zarządzaniem rezerwami dewizowymi. W obecnym stanie prawnym w zakresie podatku u źródła, należności wypłacane na rzecz podmiotów zagranicznych przez bank centralny z tytułu operacji zawieranych w ramach gospodarki rezerwami dewizowymi, które zaliczają się do tytułów wymienionych w art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podlegają obowiązkowi poboru zryczałtowanego podatku

dochodowego. W konsekwencji, zgodnie z art. 26 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, bank centralny może być obowiązany do poboru podatku u źródła. Rozwiązanie takie ogranicza możliwości Narodowego Banku Polskiego w zakresie swobody zarządzania rezerwami dewizowymi, gdyż zawierane transakcje mogą skutkować płatnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem u źródła, a w efekcie wpływa na wzrost ponoszonych przez NBP kosztów (w tym administracyjnych związanych z pozyskiwaniem i aktualizowaniem certyfikatów rezydencji). Koszt podatku u źródła zwiększa kwoty płacone przez NBP, co ma bezpośredni wpływ na rentowność operacji zawieranych w ramach prowadzenia gospodarki rezerwami dewizowymi (w tym poprzez koszty utraconych korzyści w wyniku odstąpienia od transakcji). W określonych sytuacjach część umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje zwolnienie od podatku w państwie wypłacającego należności (w tym przypadku w Polsce), jednakże może to nastąpić po wypełnieniu przez obydwie strony transakcji obowiązków o charakterze informacyjnym oraz dokumentacyjnym, co zwiększa koszty obsługi transakcji, może skutkować ograniczeniem popytu na relacje transakcyjne z NBP i ostatecznie ogranicza możliwości prowadzenia gospodarki rezerwami dewizowymi. W celu uniknięcia wskazanych powyżej ograniczeń proponuje się zatem wprowadzenie zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła przychodów, do których podatek ten ma zastosowanie, uzyskiwanych przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z operacjami dokonywanymi w ramach gospodarki rezerwami dewizowymi, na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2017 r., poz. 1373). Rozwiązanie takie przyczyni się do zwiększenia swobody prowadzenia przez Narodowy Bank Polski efektywnej gospodarki rezerwami dewizowymi.

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

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku zmiany rezydencji podatkowej (tzw. podatek wyjścia – exit tax) stosowane jest od wielu lat w państwach członkowskich UE i OECD. Rozwiązania takie – w odniesieniu do osób fizycznych lub osób prawnych – wprowadziły m.in. Niemcy, Holandia, Wielka Brytania, Francja, Hiszpania, Portugalia, Irlandia, Dania, Włochy, Norwegia. W odniesieniu do osób fizycznych opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych jest w niektórych państwach (np. Hiszpania) ograniczone do określonych kategorii aktywów i/lub od określonej ich wartości.

Państwa członkowskie są zatem w trakcie procesu dostosowania przepisów krajowych do rozwiązań przewidzianych w dyrektywie 2016/1164.

Wprowadzenie obowiązku przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych (MDR)

Uznając korzyści dla polskiego systemu podatkowego, płynące z narzędzi mających zwiększyć przepływ informacji na temat potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, Polska powinna wdrożyć rekomendowane przez OECD regulacje MDR wpisując się tym samym w światowy trend uszczelniania systemu podatkowego.

Wśród krajów OECD i G20 obowiązkowe zasady ujawniania informacji o schematach podatkowych został wprowadzony w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, RPA, Wielkiej Brytanii, Portugalii, Irlandii, Izraelu i Korei. Pierwszym państwem, które wprowadziło już w 1984 roku zasady obowiązkowego wczesnego informowania o planowaniu podatkowym były Stany Zjednoczone.

Wielka Brytania

W Wielkiej Brytanii zasady obowiązkowego raportowania o schematach podatkowych (DOTAS) uchwalono w 2004 roku, istotnie zmienione w 2006 r. W Wielkiej Brytanii system DOTAS dostarcza administracji skarbowej już na wczesnym etapie informacji o schematach podatkowych. Umożliwia to rządowi brytyjskiemu wprowadzenie, w stosownych przypadkach, przepisów pozwalających „zamknąć" schemat unikając tym samym utraty wpływów z podatku. W brytyjskim rozwiązaniu przyjęto zasadę jednokrotnego zgłaszania schematu. Zgłoszenia dokonuje promotor, który przygotował schemat lub podmiot korzystający.

Irlandia

Zgodnie z ogólną zasadą do ujawnienia schematu obowiązany jest promotor. Użytkownik musi ujawnić gdzie system został opracowany (wewnątrz organizacji, czy promotor ma siedzibę poza terytorium Irlandii).
Definicja „promotora" obejmuje każdą osobę, która na poszczególnych etapach projektowania schematu jest odpowiedzialna za projektowanie, marketing, organizację lub zarządzanie programem lub tworzy schemat dostępny do wdrożenia przez inne osoby.
Ujawnieniu podlegają ustalenia, podobnie jak w systemie brytyjskim, objęte jedną z wymienionych kategorii określonych opisów schematów: główną zaletą jest oczekiwana korzyść podatkowa. Cechy wskazujące na unikanie opodatkowania to poufność, opłata dla promotora uzależniona od uzyskania korzyści podatkowej.

Kanada

W kanadyjskim systemie raportowania schematów podatkowych wymagane jest uzyskanie przez promotora przed sprzedażą schematu numeru identyfikacyjnego dla schematu. Konieczne jest też zgłoszenie wszystkich uczestników schematu i kwoty w określonym terminie tj. do końca lutego następnego roku. Informacja ta umożliwiła kanadyjskiej administracji skarbowej

szybsze określenia zakresu problemów związanych z określonymi rodzajami transakcji, np. schemat wykorzystujący datki na działalnością charytatywną. Ponadto, mając dane osobowe uczestników schematów znacznie skraca się czas na przeprowadzenie kontroli, ponieważ łatwiej zidentyfikować uczestników schematów.

Państwa członkowskie OECD i Grupy G20 które wprowadziły obowiązek raportowania o schematach podatkowych wskazują, że poprawę jakości, terminowości i skuteczność w zbieraniu informacji na temat systemów planowania podatkowego, pozwalające na bardziej skuteczne powstrzymywanie agresywnego planowania podatkowego, a także odpowiedź administracji podatkowej na te zjawiska i podjęcie działań legislacyjnych czy regulacyjnych.

Zmiany w zakresie podatku u źródła / WHT

Wśród krajów, które mają podpisane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, modelowo można wyróżnić trzy podstawowe metody płatności podatku pobieranego u źródła od dochodów/przychodów uzyskiwanych przez nierezydentów:

- Metoda zwolnienie u źródła (ang. *relief at source*) polega na zastosowaniu zwolnienia albo obniżonej stawki podatkowej w chwili dokonywania wypłaty przez płatnika. Warunkiem jej zastosowania jest przedłożenie przez podatnika płatnikowi określonych dokumentów (np. certyfikatu rezydencji). Rozwiązanie to stosują Austria, Finlandia, USA.
- Metoda *quick refund* jako usprawnienie zwrotu podatku przez płatnika; polega na pobraniu podatku przez płatnika wg standardowej stawki i dokonaniu zwrotu podatku przez płatnika przed przekazaniem pobranego podatku organom podatkowym.
- Metoda na podstawie wniosku o zwrot (tzw. standard refund) polega co do zasady na zwrocie podatku na podstawie wniosku podatnika składanego organom podatkowym i zwrocie podatku przez organy podatkowe.

W praktyce stosowane są rozwiązania o charakterze mieszanym, w zależności od kategorii dochodu (dywidendy, zysk z działalności gospodarczej).

Na tle stosowanych przez państwa rozwiązań, szczególnie wyróżniają się regulacje Niemiec, które stosują system mieszany, w zależności od ewentualnego zastosowania przepisów unijnych. Niemieckie przepisy prawa podatkowego przewidują dwie procedury zwrotu podatku u źródła, tj. procedurę zwrotu na wniosek oraz procedurę zwolnienia. Procedura zwolnienia dotyczy sytuacji, gdy w grę wchodzi zastosowanie przepisów unijnych, tj. Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 30 listopada 2011 r. (2011/96/UE) w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich. W przypadku obu procedur, niemieckie organy podatkowe mają możliwość sprawdzenia podstaw prawnych i faktycznych żądania zwrotu, przede wszystkim sprawdzenia, czy wypłata należności dotyczy rzeczywistego właściciela (ang. *benficial owner*).

W przypadku Austrii, organy podatkowe tego kraju na ogół zezwalają na stosowanie stawki obniżonej u źródła, jeżeli spółka niebędąca rezydentem przedstawia świadectwo miejsca zamieszkania spółce wypłacającej. Aby uzyskać ulgę wynikającą z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dostępne są dwie różne procedury: procedura zwolnienia podatkowego i procedura zwrotu. Zasadniczo to do płatnika należy decyzja, która procedura jest najbardziej odpowiednia i zależy od możliwość udowodnienia prawidłowego stosowania preferencji z umów.

W odniesieniu do irlandzkich rozwiązań dotyczących dywidendy (Dividend Withholding Tax (DWT)), generalnie istnieje zasada poboru podatku u źródła przez podmiot wypłacający należność. Istnieje jednak uproszczenie, w formie zwolnienia z poboru takiego podatku, ale w stosunku do „kwalifikowanego" nierezydenta wyłącznie na jego wniosek. Również w tym przypadku wydaje się, iż irlandzkie organy podatkowe mają wpływ na prawidłowość realizacji obowiązków podatkowych podatnika.

W wielu krajach funkcjonują również rozwiązania w zakresie opodatkowania dochodów z obrotu walutami wirtualnymi.

W Bułgarii dochód z handlu kryptowalutami jest opodatkowany podatkiem dochodowy jako sprzedaż instrumentów finansowych (stawka 10%).

W Finlandii kryptowaluty, bez względu na dokonane czynności, podlegają opodatkowaniu tylko przy realizacji zysku (zamianie na prawdziwe przedmioty, usługi, pieniądze). Od dochodu z handlu kryptowalutami pobierany jest podatek od zysków kapitałowych, liczony od zysku na sprzedaży kryptowalut. Przedsiębiorcy płacą podatek dochodowy z tytułu prowadzonej działalności na zasadach ogólnych. Sytuacja podatnika jest bardziej skomplikowana przy zakupie instrumentów finansowych za pomocą kryptowalut. Możliwa jest sytuacja podwójnego opodatkowania, ponieważ wartości zakupionych w bitcoinach akcji czy obligacji podaje się w Euro. Dla przykładu: gdy kupione za bitcoiny akcje sprzedaje się za więcej bitcoinów, najpierw opodatkowuje się zysk na wartości akcji, a potem zysk na zamianie bitcoina na walutę rzeczywistą. Opodatkowanie podatkiem dochodowym podlega również dochód z tytułu „kopania" kryptowalut jako „inny dochód".

Fińska administracja skarbowa postrzega obrót kryptowalutami podobnie do kontraktów na różnicy kursowej (CFD), co w związku z tamtejszym prawem wiąże się z brakiem prawa do odliczenia straty od podstawy opodatkowania.

W Japonii sprzedaż kryptowalut opodatkowana jest podatkiem dochodowym o skali progresywnej od 5% do 45%. Nie można odliczyć straty od kryptowalut.

Na Węgrzech podatek dochodowy od zysku na sprzedaży, traktowany jest jako „inny dochód". Przedsiębiorcy płacą podatek dochodowy z tytułu prowadzonej działalności na zasadach ogólnych.

Preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX, *Innovation Box*) zostało wdrożone i funkcjonuje w wielu innych krajach, między innymi w Holandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii, Luksemburgu, Słowacji, Francji, czy na Węgrzech, pod różnymi nazwami *Patent Box, Intellectual Property Box, IP Box* czy *Knowledge Development Box*. Polegają one na opodatkowaniu dochodów z praw własności intelektualnej obniżoną stawką podatkową (np. w Wielkiej Brytanii – 10%), zwolnieniu części tych dochodów z opodatkowania (np. 80 % w Luksemburgu) lub opodatkowaniu dochodów z praw własności intelektualnej obniżoną stawką podatkową oraz możliwością odliczenia części kosztów do wysokości określonego dochodu z praw własności intelektualnej (np. w Belgii).

Ponadto należy wskazać, iż wszelkie projektowane regulacje w zakresie preferencyjnego opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej muszą być spójne z wypracowanym przez OECD stanowiskiem dotyczących reżimów podatkowych przewidujących w swoich regulacjach szczególny sposób opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej oraz z wytycznymi OECD w ramach inicjatywy *Base Erosion and Profit Shifting* zawartymi w raporcie dotyczącym Działania nr 5 – *Efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i rzeczywistej działalności podatników*. W konsekwencji, państwa, w których już funkcjonuje ulga Innovation Box, jak również państwa planujące wprowadzenie przedmiotowych rozwiązań są zobowiązane do dostosowania swoich regulacji do wytycznych wynikających z Działania nr 5. W ww. raporcie zaprezentowano także wytyczne dotyczące konstruowania samej ulgi podatkowej, tzw. *podejście nexus (Modified Nexus Approach)* – związek między poniesionymi kosztami, prawami własności intelektualnej oraz generowanym dochodem z tych praw. Zgodnie z *podejściem nexus* korzyści wynikające z ulgi podatkowej uzależnione są od zakresu działalności badawczo-rozwojowej podejmowanej przez podatnika – skorzystanie z ulgi podatkowej jest możliwe w sytuacji występowania powiązania między dochodem kwalifikującym się do ulgi a wydatkami poniesionymi w celu jego uzyskania.

Zmiany w zakresie przepisów dotyczących cen transferowych

Jednym z głównych celów projektowanych regulacji jest dostosowanie instrumentów w zakresie cen transferowych istniejących w polskim prawodawstwie do zmieniającego się otoczenia prawnego i gospodarczego, w szczególności do najnowszych standardów OECD w tym zakresie przewidzianych w Wytycznych w sprawie cen transferowych dla Przedsiębiorstw Wielonarodowych oraz Administracji Podatkowych (uwzględniających postanowienia projektu BEPS) zatwierdzonych przez Radę OECD w dniu 23 maja 2016 r. Doprecyzowanie rozumienia zasady ceny rynkowej pozwalające na uwzględnienie w badaniu rynkowości transakcji całokształtu warunków na jakich prowadzą działalność podmioty powiązane, w tym pominięcia transakcji dla celów podatkowych bądź recharakteryzację transakcji, rozszerzenie katalogu metod cen transferowych o techniki wyceny oraz wprowadzenie standardów w zakresie uproszczonej weryfikacji rynkowości transakcji obejmujących usługi o niskiej wartości dodanej to najważniejsze rozwiązania wprowadzone w tej edycji Wytycznych. Same Wytyczne zaś stanowią standard postępowania w zakresie ustalania i weryfikacji cen transferowych w transakcjach między podmiotami powiązanymi, do którego stosowania dążą kraje OECD.

Na poziomie krajów UE konieczność rozważenia możliwości wykorzystania technik wyceny do weryfikacji rynkowości transakcji z podmiotami powiązanymi została zauważona w referacie Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych skierowanego do Komisji Europejskiej. Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych wydało również wytyczne w zakresie uproszczonej weryfikacji rynkowości tzw. usług o niskiej wartości dodanej, które wraz z Wytycznymi OECD w tym zakresie stanowią standard postępowania na poziomie krajów UE w tego typu transakcjach. Wytyczne te są stopniowo implementowane na poziomie regulacji wewnątrzkrajowych w krajach UE, np. w Czechach, Danii, na Węgrzech, Słowenii.

Na poziomie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) trwają prace nad ustaleniem wytycznych dotyczących uproszczonej wyceny innych rodzajów transakcji, w tym umów pożyczek. Obecnie uproszczone rozwiązania *safe harbours* dla umów pożyczek funkcjonują na poziomie regulacji wewnątrzkrajowych np. w Rosji, Liechtensteinie, Luksemburgu, Szwajcarii oraz Słowenii.

W zakresie rozwiązań dotyczących raportowania cen transferowych – standardem w krajach UE/OECD jest dokumentacja cen transferowych według wystandaryzowanego formatu wprowadzonego w Wytycznych OECD. Natomiast niektóre kraje wprowadzają jeszcze dodatkowy obowiązek informowania władz skarbowych o transakcjach zawieranych przez podatników z podmiotami powiązanymi na specjalnie do tego przeznaczonych deklaracjach rocznych. Raportowanie tego typu wdrożono przykładowo w Czechach, na Węgrzech i w Norwegii.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych	483 tys. podatników	Baza danych MF dotycząca podatników podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 r.	Zwiększenie poczucia sprawiedliwości społecznej poprzez realizację zasady powszechności opodatkowania oraz dwutorowe działania: przeciwdziałanie optymalizacji podatkowej oraz zmniejszenie obciążeń podatkowych dla podatników. Wyrównanie warunków konkurencyjnych dzięki ograniczeniu możliwości uzyskiwania przewagi rynkowej poprzez unikanie opodatkowania. Obniżenie kosztu pozyskiwania finansowania dzięki zwolnieniu dla emisji obligacji powinno przyczynić się do zwiększenia liczby inwestycji.
Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą opodatkowaną na zasadach ogólnych	1 752 tys. podatników	Baza danych MF dotycząca podatników podatku dochodowego od osób fizycznych za 2016 r.	Zwiększenie poczucia sprawiedliwości społecznej poprzez realizację zasady powszechności opodatkowania oraz dwutorowe działania: przeciwdziałanie optymalizacji podatkowej oraz zmniejszenie obciążeń podatkowych dla podatników. Wyrównanie warunków konkurencyjnych dzięki ograniczeniu możliwości uzyskiwania przewagi rynkowej poprzez unikanie opodatkowania. Obniżenie kosztu pozyskiwania finansowania dzięki zwolnieniu dla emisji obligacji powinno przyczynić się do zwiększenia liczby inwestycji.
Podmioty w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawierające transakcje z podmiotami z nimi powiązanymi	Ok. 23,5 tys. przedsiębiorców, u których występują powiązania kapitałowe zawierają transakcje z podmiotami powiązanymi	Baza danych Orbis – opracowana przez firmę Bureau van Dijk	Pozytywny wpływ wynikający z: 1. Uproszczenia i doprecyzowania przepisów w zakresie cen transferowych; 2. Redukcji nadmiernych obciążeń administracyjnych związanych z przygotowaniem dokumentacji cen transferowych tj. uzależnienie istnienia obowiązku dokumentacyjnego od ryzyka generowanego przez transakcję w zakresie zaniżenia dochodu do opodatkowania: wartość transakcji, rodzaj

			transakcji; wprowadzenia możliwości wykorzystania dokumentacji grupowej przygotowanej centralnie w grupie w języku angielskim oraz brak konieczność sporządzania analiz porównawczych dla transakcji objętych uproszczonymi rozwiązaniami *safe harbours.*
Podatkowe grupy kapitałowe	55 PGK	Baza danych MF dotycząca podatników podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 r.	Pozytywne – zmniejszenie obowiązków informacyjnych
Jednostki samorządu terytorialnego	Wszystkie	GUS	Zwiększenie dochodów
Narodowy Bank Polski	1		Zwiększenia swobody prowadzenia przez Narodowy Bank Polski efektywnej gospodarki rezerwami dewizowymi
Banki spółdzielcze	0,5 tys. banków	Baza danych MF dotycząca podatników podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 r	Pozytywne – zmniejszenie obciążeń podatkowych dla podatników
Sądy administracyjne	17		Możliwe zwiększenie ilości wpływających skarg dotyczących podatku u źródła przy jednoczesnym zmniejszeniu liczby skarg w dotyczących interpretacji indywidualnych – w dłuższym okresie liczba skarg może ustabilizować się lub zmniejszyć z uwagi na ustabilizowanie się linii orzeczniczej w zakresie nowych regulacji
Doradcy podatkowi	8906	https://krdp.pl/doradcy.php (17.04.2018 r.)	Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.
Osoby prawne uprawnione do wykonywania czynności doradztwa podatkowego	573	https://krdp.pl/files/pliki_z/4(1).pdf (17.04.2017 r.)	Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.
Radcowie prawni	34386 wykonujących zawód (44978 ogółem)	Dane Ministerstwa Sprawiedliwości, według stanu na dzień 30.06.2018 r.	Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.

Adwokaci	17548 wykonujących zawód (21894 ogółem)	Dane Ministerstwa Sprawiedliwości, według stanu na dzień 30.06.2018 r.	Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.
Notariusze	3504	Dane Ministerstwa Sprawiedliwości, według stanu na dzień 31.08.2018 r.	Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.
Firmy audytorskie	1579	https://www.kibr.org.pl/pl/search/auditor?firmy=1 (29.05.2017 r.)	Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.
Biegli rewidenci	6997	https://www.kibr.org.pl/pl/search/auditor?biegli=1&name=&post_code=&city= (29.05.2017 r.)	Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.
Księgowi	Brak danych		Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.
Osoby posiadające kwalifikacje z dziedziny doradztwa inwestycyjnego, bankowości inwestycyjnej, zarządzania aktywami lub instrumentami pochodnymi	Brak danych		Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.
Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej spełniające przesłanki zastosowania ustawy lub podmioty uczestniczące w działalności gospodarczej, tj. posiadające udziały, akcje lub zarządzające podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą.	Brak danych		• Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych; • Możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
Inne osoby, w tym prawnicy niewykonujący zawodu regulowanego, dyrektorzy finansowi a także osoby wykonujące za granicą zawód lub funkcję podobną do adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego, notariusza,	Brak danych		Obowiązek raportowania schematów podatkowych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych.

księgowego, biegłego rewidenta, dyrektora finansowego, które mogą uczestniczyć w tworzeniu, udostępnianiu, wdrażaniu schematu, prowadzeniu ksiąg, przygotowywaniu czy ocenie sprawozdań finansowych, badaniu ksiąg podatkowych			
Organy Krajowej Administracji Skarbowej.	620	Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektorzy izb administracji skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych, naczelnicy urzędów skarbowych; wg http://www.mf.gov.pl Zsumowano: izby administracji skarbowej (16), urzędy skarbowe (400), urzędy celno-skarbowe (16 wraz z delegaturami-45 i oddziałami celnymi-143)	• Analiza stanów faktycznych z uwzględnieniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zwiększenie ilości postępowań podatkowych.; • Dostęp do danych wynikających z raportów o schematach podatkowych, o których mowa w dziale III Zobowiązania podatkowe rozdziale 11a Przekazywanie informacji i schematach podatkowych Ordynacji podatkowej w związku z wykonywanymi zadaniami ustawowymi (w tym również kontrole celno-skarbowe, kontrole podatkowe, postępowania podatkowe, celne, egzekucja należności podatkowych i celnych, czynności operacyjno-rozpoznawcze); • Nadawanie numerów referencyjnych schematów podatkowych (NSP); • Analiza uzyskanych informacji i ewentualne publikowanie informacji o niektórych kategoriach schematów podatkowych np. zaleceń, wyjaśnień. Pozytywny wpływ wynikający z: • zwiększenia efektywności kontroli i postępowań podatkowych dzięki nakierowaniu kontroli na transakcje zawierane między podmiotami powiązanymi generujące największe ryzyko podatkowe (podniesienie progów dokumentacyjnych), redukcji środków

			przeznaczonych na kontrolę podatników stosujących uproszczone rozwiązania *safe harbours*, wprowadzenia elektronicznego raportowania cen transferowych, • doprecyzowania zasady ceny rynkowej pozwalające na ochronę bazy podatkowej, wprowadzenie technik wyceny do katalogu metod cen transferowych.

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.

Konsultacje publiczne projektu odbyły się w dwóch turach: od 13 lipca do 30 lipca 2018 roku (konsultacje dotyczyły zmian w zakresie cen transferowych) oraz od 24 sierpnia do 7 września 2018 roku.

W pierwszej turze konsultacji projekt ustawy został przesłany m.in. do następujących podmiotów:
1. Stowarzyszenie Centrum Cen Transferowych
2. Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe w Polsce,
3. Krajowa Izba Doradców Podatkowych,
4. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów,
5. Naczelna Rada Adwokacka,
6. Krajowa Izba Radców Prawnych,
7. Krajowa Izba Doradców Restrukturyzacyjnych,
8. Krajowa Izba Gospodarcza,
9. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce,
10. Business Centre Club,
11. Konfederacja „Lewiatan”,
12. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców,
13. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej,
14. Izba Pracodawców Polskich,
15. Polskie Towarzystwo Gospodarcze,
16. Ogólnopolska Federacja Przedsiębiorców i Pracodawców Przedsiębiorcy.pl,
17. Federacja Przedsiębiorców Polskich,
18. UNICORN Europejska Unia Małych i Średnich Przedsiębiorstw,
19. Związek Pracodawców Klastry Polskie,
20. Konferencja Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce,
21. Polska Rada Biznesu,
22. Związek Banków Polskich,
23. Związek Polskiego Leasingu,
24. Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa,
25. ZIPSEE Cyfrowa Polska,
26. Fundacja Republikańska,
27. Instytut Sobieskiego,
28. Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową,
29. Fundacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw,
30. Polska Izba Ubezpieczeń.

W drugiej turze konsultacji publicznych, która trwała od 24 sierpnia do 7 września 2018 r. projekt ustawy został przesłany m.in. do takich podmiotów jak:

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. Związek Banków Polskich
8. Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa
9. Krajowa Izba Radców Prawnych
10. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
11. Krajowa Izba Doradców Podatkowych
12. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
13. Związek Rzemiosła Polskiego
14. Naczelna Rada Adwokacka
15. Giełda Papierów Wartościowych
16. Izba Domów Maklerskich
17. Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami
18. Konferencja Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce
19. Polska Izba Ubezpieczeń
20. Polskie Stowarzyszenie Inwestorów Kapitałowych
21. Stowarzyszenie Inwestorów Indywidualnych
22. Związek Polskiego Leasingu
23. Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji
24. Prezes Sądu Najwyższego
25. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego
26. Prezes Narodowego Banku Polskiego
27. Komisja Nadzoru Finansowego
28. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
29. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
30. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
31. Polska Izba Biur Rachunkowych
32. Rada Dialogu Społecznego
33. Przewodniczący Komisji Krajowej NSZZ „SOLIDARNOŚĆ”
34. Przewodniczący Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych
35. Przewodniczący Forum Związków Zawodowych
36. Fundacja Republikańska
37. Polskie Towarzystwo Gospodarcze

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

	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	**0,1**	**1 466,1**	**1 485,6**	**1 566,5**	**1 610,5**	**1 658,6**	**1 712,6**	**1 773,7**	**1 843,7**	**1 925,8**	**2 023,9**	**17 067,1**
budżet państwa*	**0,1**	**1 120,7**	**1 135,4**	**1 197,5**	**1 230,7**	**1 268,0**	**1 309,2**	**1 355,5**	**1 409,7**	**1 473,0**	**1 548,2**	13 048,0
dochody wynikające z uproszczenia systemu podatkowego	0,0	0,0	-6,8	33,9	45,5	61,2	81,0	105,7	138,4	180,1	233,7	872,6
dochody wynikające z uszczelnienia systemu podatkowego	0,0	1 114,4	1 135,7	1 157,0	1 178,3	1 199,7	1 221,0	1 242,3	1 263,6	1 284,9	1 306,3	12 103,3
dochody wynikające z obciążenia wynagrodzeń, w tym:	0,1	6,3	6,5	6,7	6,9	7,1	7,3	7,5	7,7	8,0	8,2	72,1
z tytułu zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych	0,00	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	6,4

z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne (ZUS)	0,04	4,3	4,4	4,6	4,7	4,8	5,0	5,1	5,3	5,5	5,6	49,4
z tyt. składek na ubezpieczenie zdrowotne (NFZ)	0,01	1,1	1,1	1,1	1,2	1,2	1,3	1,3	1,3	1,4	1,4	12,4
z tyt. składek na Fundusz Pracy	0,00	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	3,9
JST, w tym:	0,0	345,4	350,2	369,0	379,8	390,6	403,4	418,2	434,0	452,8	475,6	4 019,1
dochody wynikające z uproszczenia systemu podatkowego	0,0	0,0	-2,0	10,0	14,0	18,0	24,0	32,0	41,0	53,0	69,0	259,0
dochody wynikające z uszczelnienia systemu podatkowego	0,0	344,8	351,6	358,4	365,2	371,9	378,7	385,5	392,3	399,1	405,9	3 753,4
z tyt. udziału JST w dochodach z PIT	0,0	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,8	6,7
Wydatki ogółem	**4,2**	**22,0**	**17,5**	**18,0**	**18,5**	**19,1**	**19,7**	**20,3**	**20,9**	**21,5**	**22,2**	**203,9**
budżet państwa	4,2	22,0	17,5	18,0	18,5	19,1	19,7	20,3	20,9	21,5	22,2	203,9
koszty wynagrodzeń	0,2	18,0	17,5	18,0	18,5	19,1	19,7	20,3	20,9	21,5	22,2	195,9
koszty wdrożenia i utrzymania systemu teleinformatycznego	4,0	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	8,0
JST	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Saldo ogółem	**-4,1**	**1 444,1**	**1 468,0**	**1 548,5**	**1 592,0**	**1 639,5**	**1 693,0**	**1 753,4**	**1 822,8**	**1 904,3**	**2 001,7**	**16 863,2**
budżet państwa	-4,1	1 098,7	1 117,8	1 179,5	1 212,2	1 248,9	1 289,5	1 335,2	1 388,8	1 451,4	1 526,1	12 844,1
JST	0,0	345,4	350,2	369,0	379,8	390,6	403,4	418,2	434,0	452,8	475,6	4 019,1

∗ W tym wpływ na ZUS, NFZ, Fundusz pracy z tytułu obowiązkowych obciążeń wynagrodzeń pracowników planowanych do zatrudnienia w administracji skarbowej

Źródła finansowania	Projektowane rozwiązania będą miały wpływ na wydatki sektora finansów publicznych. Wydatki wynikające z implementacji przewidzianych w ustawie rozwiązań sfinansowane zostaną ze środków części 19 budżetu państwa, której dysponentem jest minister właściwy do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych lub z części budżetu państwa wyodrębnionej w celu finansowania działalności Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z art. 9 Ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. W związku z powyższym koniecznym będzie zwiększenie ww. części budżetu państwa o wskazane kwoty. Wskazane do poniesienia w 2018 r. wydatki w kwocie 4,2 mln zł sfinansowane zostaną ze środków rezerwy celowej budżetu państwa poz. 73 „*Rezerwa na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania oraz na zadania związane z poprawą finansów publicznych, w tym odbudową dochodów budżetu państwa*”. Przedmiotowa regulacja może mieć także pozytywny wpływ na wysokość dochodów sektora finansów publicznych. Przewiduje się, że wprowadzany regulacją mechanizm uszczelnienia systemu podatkowego w pierwszym roku obowiązywania ustawy tj. 2019 r. może przynieść dodatkowe dochody w wysokości ok. 1,5 mld zł (w tym dla budżetu państwa ok. 1,1 mld zł, budżetów JST ok. 0,4 mld zł), a w perspektywie 10 lat w wysokości ok. 15,9 mld zł (w tym dla budżetu państwa ok. 12,1 mld zł, budżetów JST ok. 3,8 mld zł). Natomiast proponowane zmiany służące uproszczeniu systemu podatkowego mogą skutkować wzrostem dochodów sektora finansów publicznych o ok. 44 mln zł, począwszy od 2021 r., a w perspektywie 10 lat od wejścia przepisów w życie o ok. 1,13 mld zł (w tym budżetu państwa o ok. 0,87 mld zł, a budżetów JST o ok. 0,26 mld zł).
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł	**Wpływ projektu na dochody jednostek sektora finansów publicznych** Źródła danych i przyjęte do obliczeń założenia:

danych i przyjętych do obliczeń założeń	**1) Wprowadzenie do przepisów ogólnego prawa podatkowego nowej instytucji – obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – MDR)** Planowana inicjatywa powinna zapewnić krajowym organom podatkowych dostęp do informacji na temat opracowywania i stosowania rozwiązań z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. W związku z tym, oczekiwać można, że będą one mogły wykorzystać wcześniejszy dostęp do informacji, tak aby podjąć działania i zniechęcić podmioty do wdrażania uzgodnień uznawanych za unikanie opodatkowania poprzez m.in. implementację nowych rozwiązań regulacyjnych na poziomie krajowym lub przeprowadzenie celnej kontroli podatkowej na wczesnym etapie procesu. Mając na uwadze cel planowanej regulacji, przewiduje się, że projektowane rozwiązanie przyczyni się do zwiększenie dochodów budżetowych w związku z: a) wprowadzeniem obowiązku raportowania schematów podatkowych, co w konsekwencji skutkować powinno rezygnacją podatników ze stosowania agresywnego planowania podatkowego doprowadzającego do obniżania podstawy opodatkowania, b) zwiększeniem poziomu detekcji i wprowadzeniem środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania i uchylaniu się od opodatkowania oraz wprowadzeniem regulacji mających na celu zniechęcenie podmiotów do korzystania z rozwiązań z zakresu planowania podatkowego zmierzających do unikania opodatkowania. Szacując wpływ rozwiązania na dochody publiczne przyjęto następujące założenia: 1) <u>Odnośnie wpływów wynikających z obowiązku raportowania schematów podatkowych wyróżnić należy następujące obszary:</u> a. Planowane rozwiązania przyczynią się do zwiększenie efektywności analizy ryzyka i, w konsekwencji, trafniejszego typowania podmiotów do kontroli. Przy opisie dochodów przyjęto założenie, że szczegółowe informacje pozyskane w związku z raportowaniem schematów pozwolą zmniejszyć liczbę prowadzonych kontroli, a dokładniejsze typowanie podatników do kontroli pozwoli lepiej wykorzystać czas pracy i pracowników kontrolujących, co przyniesie efekty w postaci wzrostu dochodów budżetowych z tytułu podatków. Zgodnie z przyjętymi założeniami, przyjmuje się zwiększenie skuteczności analizy ryzyka w pierwszym roku funkcjonowania nowych regulacji MDR o 5% w podatku CIT i 2% w podatku PIT. Powinno przełożyć się to na wzrost ustaleń kontroli na poziomie kwoty ok. 73 mln zł w podatku CIT oraz kwoty 5,6 mln zł w podatku PIT. Szacuje się również, iż w kolejnych latach skuteczność systemu analizy ryzyka będzie wzrastać o ok. 0,25 punktu procentowego w podatku CIT i 0,15 punktu procentowego w podatku PIT w skali roku. Przyjmując za podstawę ustalenia kontroli w 2016 r. z tytułu podatku CIT oraz podatku PIT na łączną kwotę 1 732,5 mln zł i zakładając, że dynamika wzrostu ustaleń kontroli w kolejnych latach od wejścia w życie regulacji MDR będzie wynosiła w podatku CIT 0,25 punktu procentowego, a w podatku PIT 0,15 punktu procentowego, można oczekiwać, że kwota ustaleń może wzrosnąć o ok. 78 mln zł w pierwszym roku obowiązywania nowych przepisów do łącznie ok. 960 mln zł w okresie dziesięciu lat. b. Drugim z efektów wnikających z implementacji przedmiotowego rozwiązania jest efekt skutkujący zniechęceniem promotorów oraz podmiotów korzystających do przygotowywania i wdrażania schematów podatkowych mających cechy agresywnej optymalizacji podatkowej. Należy założyć, że podatnicy w wyniku zaniechania stosowania schematów podatkowych ograniczą zawyżanie kosztów uzyskania dochodu, a w związku z tym zwiększy się wartość podstawy opodatkowania, co powinno przełożyć się na wzrost dochodów budżetu państwa z tytułu podatków. W 2016 r. łączna kwota kosztów uzyskania przychodów w podatku CIT i podatku PIT liniowego wyniosła 5 780,8 mld zł. Przyjmując wzrost dochodów budżetowych z tytułu obniżenia kwoty kosztów uzyskania przychodów w pierwszym roku obowiązywania regulacji MDR o ok. 0,07% w podatku CIT i 0,02% w podatku PIT liniowym należy oczekiwać, że uszczuplenia podatkowe w 2019 lat powinny się zmniejszyć łącznie o ok. 684 mln zł w

pierwszy roku obowiązywania nowych przepisów, do łącznie ok. 8 mld zł w okresie dziesięciu lat.

W założeniach do projektu przyjęto, iż w kolejnych latach dynamika wzrostu skali uszczelnienia systemu podatków dochodowych wynikająca z implementacji przedmiotowego rozwiązania powinna kształtować się na poziomie 0,0025 punktu procentowego w podatku CIT i 0,0005 punktu procentowego w podatku PIT w skali roku.

Przyjmując taką dynamikę ograniczenia łącznej kwoty kosztów uzyskania przychodów należy oczekiwać, łącznie z obu wskazanych efektów kwota uszczupleń może spaść o ok. 762 mln zł w pierwszym roku obowiązywania nowych przepisów, a uszczuplenia podatkowe w okresie 10 lat obowiązywania przepisów MDR powinny się zmniejszyć łącznie o ok. 8,9 mld zł.

Należy jednocześnie podkreślić, że powyższe wyliczenia mają charakter szacunkowy, gdyż dokładne określenie efektu prewencyjnego projektowanych regulacji nie jest możliwe. Siła prewencyjnego oddziaływania regulacji MDR powinna być coraz mocniejsza wraz z upływem czasu, gdy zostanie ukształtowana praktyka ich stosowania oraz zostanie obudowana orzecznictwem sądowym. Efekt prewencyjny powinien także skutkować wprowadzeniem, na bazie zidentyfikowanych schematów mających na celu unikanie opodatkowania, uregulowań prawno-podatkowych nakierowanych na niwelowanie negatywnych skutków takich działań.

2) <u>Odnośnie pozostałych wpływów</u>

Ze względów ostrożnościowych wynikających z braku możliwości oszacowania, nie uwzględniono pozytywnego wpływu regulacji na sektor finansów publicznych, tj. budżet państwa i JST wynikającego ze spodziewanej wielkości wpływów budżetowych z możliwych rozwiązań regulacyjnych stanowiących efekt analizy raportowanych informacji.

2) Zmiana w zakresie sposobu płatności tzw. podatku u źródła z tytułu wypłaconych należności na rzecz nierezydenta oraz rezydenta

Projekt ustawy zakłada zmiany zasad rozliczania podatku z tytułu przychodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zarówno w odniesieniu do podatników niemających w Polsce miejsca zamieszkania (siedziby), tzw. nierezydentów, jak również – w przypadku niektórych dochodów i wypłat (np. dywidendy) – w stosunku do podmiotów krajowych. Zmiany obejmują również przepisy regulujące obowiązki płatnika. Należy podkreślić, iż zmiany dotyczą wyłącznie należności, których łączna wysokość wypłacanych dla tego samego podatnika w danym (zależnie od ustawy) roku podatkowym przekracza kwotę 2 000 000 zł.

Do wysokości tej kwoty obowiązywać będą dotychczasowe zasady płatności (poboru) podatku u źródła. Z chwilą przekroczenia tej kwoty, płatnik zobowiązany jest do poboru, obliczenia i wpłacenia podatku stosując stawki określone w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych czy też w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W tym przypadku płatnik nie stosuje zwolnień wskazanych w ustawie o CIT (PIT) oraz przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, z którymi Polska ma podpisaną umowę. W przypadku pobrania podatku przez płatnika, podatnik, jego pełnomocnik, oraz płatnik może wystąpić z wnioskiem o zwrot podatku do organu podatkowego. Generalnie, gdy okoliczności, stan faktyczny nie budzą wątpliwości, organ podatkowy zobowiązany będzie do zwrotu podatku w terminie 6 miesięcy. W określonych sytuacjach, organ podatkowy może przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, którego celem jest weryfikacja zasadności zwrotu podatku.

W projekcie założono jednocześnie uproszczenie w postaci możliwości stosowania dotychczasowych zasad rozliczania podatku u źródła (tj. możliwość stosowania przez płatnika preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła, bez względu na kwotę dokonanych wypłat na rzecz jednego podatnika) w sytuacji wydania stosownego rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub przedłożenia przez płatnika organowi podatkowemu odpowiedniego oświadczenia, którego wymogi przewidziane będą w ustawie nowelizującej.

W zakresie podatku CIT, określono uproszczenie proceduralne w związku ze stosowaniem zwolnienia na podstawie przepisów dyrektyw unijnych. W tym przypadku, przepisy projektowanej ustawy przewidują wydanie przez organ podatkowy opinii o stosowaniu zwolnienia, która wydawana jest generalnie na okres 36 mc. i przede wszystkim po sprawdzeniu przez organy podatkowe warunków określonych w przepisie art. 22 ust. 4 ustawy o CIT, które implementowały tzw. dyrektywę PSD. Uproszczenie w tym przypadku sprowadza się do możliwości stosowania zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 na dotychczasowych zasadach (płatnik nie pobiera podatku), również w przypadku płatności których wysokość w danym roku podatkowym dla tego samego podatnika przekracza kwotę 2 000 000 zł. Gdy podatnik nie będzie w posiadaniu takiej opinii, zastosowanie znajdą nowe regulacje dotyczące wypłacanych 2 000 000 zł należności.

Dla oszacowania potencjalnych dodatkowych dochodów wynikających z implementacji regulacji przyjęto dane z deklaracji IFT-2R za lata 2013 – 2016 (do obliczeń wzięto wartość średnią w tym okresie). Na podstawie danych z deklaracji IFT-2R ustalono, iż kwota wypłat należności z tytułu (dywidend, odsetek, licencji, usług niematerialnych itp.) do państw UE i państw spoza UE za lata 2013-2016 powyżej 2 000 000 zł wynosiła średnio ok. 80 mld zł rocznie. Zakłada się, że dokładna weryfikacja wypłat we wskazanym zakresie może prowadzić do stwierdzenia nieprawidłowości zastosowania preferencji. Szacuje się, że dodatkowa kwota podatku wyniesie ok. 700 mln zł w pierwszym roku obowiązywania ustawy. Przyjmuje się, że dochody w kolejnych latach ukształtują się na podobnym poziomie.

3) Wprowadzenie ulgi dla banków spółdzielczych dokonujących wpłat na System Ochrony Instytucjonalnej (IPS)

Zgodnie z Informacją o sytuacji banków spółdzielczych i zrzeszających w 2016 r. opublikowaną przez Komisję Nadzoru Finansowego na koniec 2016 r. spośród 558 banków spółdzielczych 476, tj. 85% było uczestnikami IPS (w 2017 r. liczby te wynosiły odpowiednio 553 i 488).

Założenia przyjęte do oszacowania:

- z ulgi skorzystają wszystkie banki spółdzielcze dokonujące wpłat na System Ochrony Instytucjonalnej (skorzystają z prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania),
- odliczenie od podstawy opodatkowania stanowić będzie 50% kwoty wniesionej na IPS.

4) Preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP BOX, Innovation Box)

Proponowane w projekcie ustawy rozwiązanie polega na preferencyjnym opodatkowaniu 5% stawką podatkową dochodów uzyskiwanych przez podatnika z praw własności intelektualnej, których podatnik jest właścicielem, współwłaścicielem, użytkownikiem lub posiada prawa do korzystania z nich na podstawie umowy licencyjnej, które są chronione na podstawie obowiązującego prawa krajowego lub międzynarodowego przez m.in. patent, dodatkowe prawo ochronne na wzór użytkowy czy prawo z rejestracji wzoru przemysłowego. W związku z proponowanymi preferencjami dla działalności innowacyjnej należy się spodziewać pozytywnych efektów dla dochodów sektora finansów publicznych (budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego) związanych z rozwojem tego obszaru**.**

5) Implementacja do polskiego porządku prawnego 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* w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia do innego państwa aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu uregulowanego w art. 5 dyrektywy (tzw. exit tax)

Wprowadzenie tego rozwiązania, ze względu na jego cel – jakim jest uszczelnienie systemu podatkowego - niewątpliwie pozytywnie wpłynie na wysokość dochodów sektora finansów z tego tytułu. Proponowane w projekcie mechanizmy związane z opodatkowaniem niezrealizowanych zysków kapitałowych, w przypadku przeniesienia do innego państwa aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu, mają również charakter prewencyjny

(zaprzestanie praktykom stosowanym w celu unikania opodatkowania podatkiem dochodowym osiąganych w Polsce zysków kapitałowych).

Projektowane rozwiązanie będzie oddziaływać na podatników, którzy dokonają przeniesienia aktywów, w tym przedsiębiorstwa, stałego zakładu lub rezydencji podatkowej do innego państwa. Oszacowanie korzyści tego rozwiązania na obecnym etapie (nowe rozwiązanie) jest tym niemożliwe. W tym kontekście należy ponadto zwrócić uwagę, iż nie dotyczy każdego przeniesienia aktywów, a jedynie takiego, z którym wiąże się utrata przez dane państwo prawa do opodatkowania dochodu efektywnie wygenerowanego przed przeniesieniem. Przedmiotem opodatkowania nie jest podlegające już dziś jurysdykcji podatkowej zdarzenie gospodarcze – lecz suma dochodów podatnika (nadwyżka wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku ustalonej na dzień jego przeniesienia ponad jego wartość rynkową) ustalona dla poszczególnych składników majątku.

Jednocześnie należy mieć na uwadze fakt, że zgodnie z projektem podatnik będzie miał możliwość rozłożenie na raty zapłaty całości lub części podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, na okres nie dłuższy niż 5 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty – co spowoduję, że korzyści budżetowe wynikające z wprowadzanego rozwiązania zostaną rozłożone w latach.

6) Wpływ rozwiązań upraszczających i uszczelniających przepisy o cenach transferowych

Przewiduje się, że rozwiązania upraszczające i uszczelniające przepisy o cenach transferowych ujęte w projekcie ustawy mogą zapobiegać oszustwom podatkowym przyczyniając się w konsekwencji do zwiększenia wpływów do budżetu państwa. Oczekuje się w szczególności, że rozwiązania informacyjne przewidziane w projekcie (nowoczesne raportowanie cen transferowych (TP-R), kompleksowa dokumentacja cen transferowych) mogą wpłynąć pozytywnie na jakość informacji dostępnych dla organów podatkowych podczas kontroli, co skutkować będzie zwiększeniem skuteczność takich kontroli i wartości odzyskanego podatku dochodowego. Dokładne oszacowanie wpływu projektowanych rozwiązań na budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego nie jest jednak możliwe.

7) Wpływy z tytułu obowiązkowych obciążeń wynagrodzeń pracowników planowanych do zatrudnienia w administracji skarbowej

Dodatkowe dochody sektora finansów publicznych z tytułu obowiązkowych obciążeń wynagrodzeń pracowników planowanych do zatrudnienia w administracji skarbowej oszacowano na 6,9 mln zł w 2019 r.

Na łączną kwotę dochodów składają się wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz składek na ubezpieczenie społeczne, NFZ, Fundusz Pracy.

Szacując dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) wzięto pod uwagę przepisy ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, określające wysokość udziału JST w dochodach z PIT (tj. 51,19%) oraz budżetu państwa (tj. 48,81%).

Przewiduje się, że w pierwszym roku obowiązywania regulacji tj. 2019 r. szacunkowe wpływy wyniosą:

- z tytułu PIT: ok. 1,14 mln zł,
- z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne (ZUS): ok. 4,32 mln zł,
- z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne (NFZ): ok. 1,09 mln zł,
- z tytułu składek na Fundusz Pracy: ok. 0,34 mln zł.

Szacując dochody w latach następnych uwzględniono wytyczne dotyczące stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw – w zakresie wzrostu wynagrodzeń.

Dodatkowo przewiduje się, że proponowane rozwiązania w zakresie:

- wprowadzenie alternatywnego sposobu opodatkowania emisji euroobligacji,
- opodatkowania dochodów osiąganych z obrotu walutami wirtualnymi,

niewątpliwie wpłyną pozytywnie na wysokość dochodów sektora finansów publicznych z podatku dochodowego, jednakże ze względu na ograniczony zakres danych opisujących powyższe obszary trudne jest określenie skutków finansowych w tym zakresie.

Wpływ projektu na wydatki budżetu państwa

Na wydatki budżetowe wynikające z implementacji projektowanych w ustawie rozwiązań składają się głównie dwie grupy kosztów:

1. szacunkowy koszt wdrożenia systemów teleinformatycznych, które wspierać będą analizę wykonywaną w ramach czynności realizowanych przez Krajową Administrację Skarbową, których celem będzie zwiększenie wpływów budżetu państwa wynikających z uszczelniania systemu podatkowego;
2. koszty osobowe wynikające z konieczności zapewnienia prawidłowego funkcjonowania projektowanych rozwiązań.

Koszt wdrożenia systemów teleinformatycznych

Przewiduje się, że koszt wdrożenia systemów teleinformatycznych wyniesie łącznie ok. 8 mln zł tj. 4 mln zł w 2018 r. i 4 mln zł w 2019 r. Wskazane powyżej wydatki mają charakter estymacyjny. Wynika to przede wszystkim z niemożliwości dokładnego określenia kosztu prac techniczno-informatycznych mających na celu wdrożenie, utrzymanie i bieżącą pracę systemów teleinformatycznych.

Wskazany koszt wdrożenia systemów teleinformatycznych obejmuje swoim zakresem m.in. infrastrukturę, licencje infrastrukturalne, system analizy informacji do MDR, system służący do weryfikacji podatnika oraz analizy danych wykazanych w deklaracjach, rejestry, system przetwarzania dużych ilości danych i system analityczny.

Koszty osobowe wynikające z konieczności zapewnienia prawidłowego funkcjonowania projektowanych rozwiązań

Przewiduje się, że koszty osobowe (wynagrodzeń pracowników) związane z implementacją przewidzianych w ustawie rozwiązań wyniosą w pierwszym roku obowiązywania ustawy tj. w 2019 r. ok. 16,7 mln zł.

Szacując ww. koszty wzięto pod uwagę następujące założenia:

- utworzenie około 152 etatów zarówno na poziomie analitycznej jednostki centralnej KAS, jednostki analitycznej MF jak i oddziałów terenowych w urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych,
- koszty związane z zabezpieczeniem środków na wykonywanie nowych zadań przez obecnie zatrudnionych w jednostce pracowników (16 pracowników).

Ponadto w pierwszym roku obowiązywania ustawy konieczne będzie poniesienie wydatków na wyposażenie 152 nowych stanowisk pracy – ok. 936 tys. zł (6 tys. zł/etat) oraz utrzymanie tych stanowisk ok. 332 tys. zł.

Mając na uwadze powyższe szacunkowy łączny koszt pracodawcy utworzenia prognozowanych 152 etatów (łącznie z kosztami utworzenia i utrzymania stanowisk pracy) może wynieść ok. 18,0 mln zł w 2019 r.

W kolejnych latach uwzględniono jedynie koszty wynagrodzeń i utrzymania 152 nowych stanowisk (koszt ten oszacowano na 356 tys. zł rocznie).

Szacując koszty osobowe w latach następnych uwzględniono roczny wzrost wynagrodzenia zgodnie z wytycznymi dotyczącymi stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw.

a. Wprowadzenie do przepisów ogólnego prawa podatkowego nowej instytucji – obowiązkowego ujawniania informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – MDR)

Szacując koszty osobowe związane z implementacją przedmiotowego rozwiązania uwzględniono koszt zatrudnienia osób niezbędnych do analizy i oceny raportowanych schematów podatkowych oraz nadawania numerów referencyjnych schematów (NRS). Przy tym zakłada się, że wielkość

takiej jednostki organizacyjnej (lub kilku jednostek organizacyjnych) powinna uwzględniać specyfikę zadań związanych m.in. z:

- prowadzeniem spraw dotyczących nadania numeru referencyjnego zgłoszonym schematom (NRS) i poinformowanie na piśmie zgłaszającego o tym,
- analizą raportów i informacji wynikających z zaraportowanych informacji,
- analizą praktyki stosowania schematów podatkowych w innych krajach (staże, wizyty studyjne),
- koordynacją obecnych zadań MF związanych ze stosowaniem schematów w ramach OECD oraz Komisji Europejskiej,
- pogłębioną identyfikacją i analizą krajowych praktyk agresywnego planowania podatkowego.

Wiązałoby się to potencjalnie ze stworzeniem jednostki organizacyjnej np. wydziału w ramach struktury organizacyjnej w ramach Ministerstwa Finansów oraz zaangażowaniu innych komórek, w zakresie właściwości których pozostają uregulowane w projekcie zagadnienia. Wielkość takiej jednostki organizacyjnej (lub kilku jednostek organizacyjnych) powinna uwzględniać specyfikę zadań związanych z oceną rezultatu analizy ryzyka.

W szacowaniu kosztów osobowych związanych z implementacją przedmiotowego rozwiązania przyjęto założenie odnośnie utworzenia około 60 etatów zarówno na poziomie analitycznej jednostki centralnej KAS, jednostki analitycznej MF jak i oddziałów terenowych w urzędach skarbowych i urzędach celno-skarbowych.

Szacunkowy łączny koszt pracodawcy utworzenia prognozowanych etatów oszacowano łącznie z kosztami utworzenia stanowisk pracy na 7 513 tys. zł/rok (w 2019 r.).

Szacując koszty na lata następne uwzględniono roczny wzrost wynagrodzenia zgodnie z wytycznymi dotyczącymi stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw.

Dla 2018 r. przewidziano zatrudnienie i zapłatę należnych świadczeń dla 1/12 docelowej wysokości kosztów.

b. Zmiana w zakresie sposobu płatności tzw. podatku u źródła z tytułu wypłaconych należności na rzecz nierezydenta oraz rezydenta

W szacowaniu kosztów osobowych związanych z implementacją przedmiotowego rozwiązania przyjęto założenie odnośnie utworzenia około 70 etatów, w tym 2 etatów na poziomie analitycznej jednostki centralnej KAS, 68 etatów w oddziałach terenowych KAS (Urzędach Skarbowych).

Szacunkowy łączny koszt pracodawcy utworzenia prognozowanych etatów łącznie z kosztami utworzenia stanowisk pracy szacuje się na ok. 7 173 tys. zł/rok (w 2019 r.; w latach następnych uwzględniono roczny wzrost wynagrodzenia zgodnie z wytycznymi dotyczącymi stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw).

c. Wprowadzenie rozwiązań, które mogą wpłynąć na zwiększenie efektu prewencyjnego przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania oraz doprecyzowujących niektóre ich elementy

Zmiany objęte projektem zmierzają do pełniejszej realizacji wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz mają na celu dalsze ograniczania zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej. Planowana inicjatywa powinna zapewnić krajowym organom podatkowych dostęp do informacji na temat opracowywania i stosowania rozwiązań z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego.

Mając na uwadze cel planowanej regulacji oraz zakres modyfikacji i dostosowania dotychczasowych przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do dyrektywy ATAD przewiduje się, że wdrożenie przepisów będzie wiązało się z utworzeniem w strukturze KAS etatów dla pracowników zajmujących się analizą spraw podlegających rozpatrzeniu w zakresie klauzuli o unikaniu opodatkowania oraz prowadzeniem postępowań z tym związanych.

Przewidziane w Projekcie rozwiązania będą skutkowały zwiększeniem zadań Szefa KAS w obszarze stosowania klauzuli. Skutek ten związany jest z:

1) poszerzeniem działania przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, (dalej: „klauzula"), w związku z:
   a) rozbudowaniem zakresu definicji klauzuli zawartej w art. 119a Ordynacji podatkowej, co spowoduje rozszerzenie możliwości stosowania przedmiotowej regulacji odnośnie większej ilości stanów faktycznych niż dotychczas,
   b) wprowadzeniem nowej formy stosowania przepisów klauzuli, polegającej na wywodzeniu skutków prawnych nie tylko z czynności odpowiedniej – tak jak ma to miejsce obecnie – ale również z fikcji prawnej,
   c) objęciem klauzulą płatników, do których w oparciu o przepisy dotychczasowe klauzula nie podlega stosowaniu,
   d) wyłączeniem progu ograniczającego działanie klauzuli w zakresie tych stanów faktycznych, w których korzyści podatkowe nie przekraczały kwoty 100 tys. zł;
2) wprowadzeniem nowej, wnioskowej i odpłatnej procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania, która będzie się kończyć wydaniem decyzji określającej warunki cofnięcia;
3) poszerzeniem zakresu działania art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej o możliwość wydawania opinii odnośnie stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych), w których mogą zostać zastosowane tzw. „umowne środki przeciwko unikaniu opodatkowania";
4) wyraźnym określeniem, że „umowne środki przeciwko unikaniu opodatkowania" stosuje Szef KAS, co do tej pory – mimo pewnych wskazań w Ordynacji podatkowej – nie było jednoznacznie ustalone;
5) wprowadzeniem nowego uprawnienia dla Szefa KAS do uchylenia wydanych interpretacji indywidualnych, jeżeli co do opisanych w nich stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych) zachodzą przesłanki określone w art. 14b § 5b Ordynacji podatkowej;
6) wprowadzeniem nowych regulacji dotyczących ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego (tzw. sankcji) w przypadku wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli, co również może pośrednio spowodować wzrost zainteresowania podatników uzyskaniem opinii zabezpieczającej.

W związku z powyższym, w zakresie wydatków uwzględniono koszt zatrudnienia osób niezbędnych do realizacji zadań przewidzianych w ustawie. Wiązałoby się to potencjalnie ze stworzeniem jednostki organizacyjnej np. wydziału w ramach struktury organizacyjnej w ramach KAS oraz zaangażowaniu innych komórek w zakresie właściwości, których pozostają uregulowane w projekcie zagadnienia. Wielkość takiej jednostki organizacyjnej (lub kilku jednostek organizacyjnych) powinna uwzględniać specyfikę przewidzianych w ustawie zadań.

Proponowane stanowiska pracy oraz kwoty wynagrodzenia uwzględniają okoliczność, że sprawy prowadzone przez pion ds. klauzuli charakteryzują się szczególną trudnością, co wpłynęło m.in. na ustanowienie Szefa KAS jedynym organem podatkowym w tych sprawach. Wyjaśnienia przy tym wymaga, że prowadzone sprawy klauzulowe ze swej natury nie są i nie będą szablonowe albowiem charakteryzuje je wyjątkowy ciężar gatunkowy, wymagający zatrudnienia wysoko kwalifikowanych kadr. Wymagają również prowadzenia konsultacji zarówno pomiędzy pracownikami pionu, jak też z innymi departamentami MF.

W szacowaniu wysokości wydatków budżetu państwa z tytułu wynagrodzeń przyjęto następujące założenia:

a) utworzenie około 22 nowych etatów na poziomie analitycznej jednostki centralnej KAS,
b) koszty związane z zabezpieczeniem środków na wykonywanie nowych zadań przez obecnie zatrudnionych w jednostce pracowników (16 pracowników).

Szacunkowy łączny koszt pracodawcy z tytuły wynagrodzeń, w tym utworzenia i utrzymania nowych stanowisk pracy wyniesie na poziomie centralnym ok. 3 298 tys. zł/rok (w 2019 r.; w latach następnych uwzględniono roczny wzrost wynagrodzenia zgodnie z wytycznymi dotyczącymi stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw).

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

Skutki

Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	*Łącznie (0-10)*
W ujęciu pieniężnym (w mln zł)	duże przedsiębiorstwa	0,0	0,0	-2,4	12,0	21,6	82,6	308,7
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	0,0	0,0	-6,4	31,9	57,6	220,2	822,9
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	0,2	14,0	14,3	14,8	15,7	18,2	160,1

Z uwagi na brak danych, określenie wpływu projektowanych rozwiązań na przedsiębiorstwa możliwe było wyłącznie w odniesieniu do:

— preferencyjnego opodatkowania dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP BOX, Innovation Box),

— wprowadzenia ulgi dla banków spółdzielczych dokonujących wpłat na System Ochrony Instytucjonalnej (IPS).

Prognozuje się następujący wpływ ww. rozwiązań na przedsiębiorstwa w perspektywie 11 lat:

IP box

	0	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*razem (0-10)*
duże przedsiębiorstwa	0,0	0,0	0,0	14,5	18,8	24,3	31,4	40,4	51,8	66,6	85,7	333,4
sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	0,0	0,0	0,0	38,5	50,2	64,7	83,6	107,6	138,2	177,4	228,3	888,6

Dla dokonania przedmiotowego szacunku, w oparciu o dane podatkowe, przyjęto założenie, że 27,3% podatników stanowią duże przedsiębiorstwa, natomiast 72,7% małe i średnie przedsiębiorstwa.

Umożliwienie bankom spółdzielczym pomniejszenie dochodu do opodatkowania o kwotę odpowiadającą równowartości wpłat dokonanych na System Ochrony Instytucjonalnej (IPS)

	0	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*razem (0-10)*
duże przedsiębiorstwa	0,0	0,0	-2,4	-2,5	-2,6	-2,7	-2,7	-2,8	-2,9	-3,0	-3,1	-24,7
sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	0,0	0,0	-6,4	-6,6	-6,9	-7,1	-7,3	-7,5	-7,7	-8,0	-8,2	-65,8

Założenia przyjęte do prognozy:

— z ulgi skorzystają wszystkie banki spółdzielcze dokonujące wpłat na System Ochrony Instytucjonalnej (skorzystają z prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania)

— odliczenie od podstawy opodatkowania stanowić będzie 50% kwoty wniesionej na IPS.

Wdrożenie projektu będzie wiązało się z koniecznością zwiększenia zatrudnienia w administracji skarbowej, co powinno mieć pozytywny wpływ na *rodzinę, obywateli oraz gospodarstwa domowe*. Wpływ ten oszacowano w oparciu o planowane do poniesienia w wyniku realizacji projektu wydatki na wynagrodzenia netto pracowników administracji skarbowej.
Projekt natomiast nie będzie miał bezpośrednio wpływu na sytuację ekonomiczną i społeczną osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.

	duże przedsiębiorstwa	1. Ograniczenie unikania opodatkowania. 2. Pozytywne oddziaływanie na konkurencyjność na rynku.

W ujęciu niepieniężnym		3. Zwalczanie stosowania agresywnego planowania podatkowego, wykorzystywanego często przez wielkie korporacje do unikania zapłaty podatku. Unikanie opodatkowania prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy. 4. Raportowanie schematów pozwoli na szybsze identyfikowania i w konsekwencji zwalczanie stosowania agresywnego planowania podatkowego, zawierającego elementy zagraniczne, wykorzystywanego często przez wielkie korporacje do unikania zapłaty podatku. Unikanie opodatkowania prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy. 5. Wprowadzony mechanizm w zakresie podatku u źródła pozwoli na zwalczanie stosowania agresywnego planowania podatkowego, wykorzystywanego w celu unikania zapłaty podatku. Unikanie opodatkowania prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy. 6. Implementacja planowanych rozwiązań będzie wymagała od zaangażowanych podmiotów (podatnika, płatnika oraz podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych) poniesienia kosztów szkoleń związanych z wdrażanymi rozwiązaniami, przygotowania schematu raportowania oraz przygotowania się do wypłat i wielkości uzyskiwanych dochodów. Mając na uwadze, że informacje, które podlegają zgłoszeniu w ramach systemu, będą już opracowane w materiałach informacyjnych przygotowanych przez promotorów, które przekazywane są użytkownikom schematów, koszty ponoszone przez promotorów powinny być ograniczone. Koszty nie powinny być także znaczne z uwagi na i tak istniejący w każdym przedsiębiorstwie mechanizm kontrolowania rozliczeń z kontrahentami. 7. Implementacja planowanych rozwiązań, w stosunku do podmiotów zobowiązanych do wdrożenia procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywania się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, będzie wiązała się z koniecznością jej opracowania i wdrożenia. 8. Wyłączenie z obowiązku przygotowania dokumentacji lokalnej przedsiębiorstw powiązanych, które zawierają transakcje z podmiotami powiązanymi o wartości nieprzekraczającej progi wskazane w projekcie.
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	1. Ograniczenie unikania opodatkowania. 2. Pozytywne oddziaływanie na konkurencyjność na rynku. 3. Zwalczanie stosowania agresywnego planowania podatkowego, wykorzystywanego często do unikania zapłaty podatku. Unikanie opodatkowania prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy. 4. Raportowanie schematów pozwoli na zwalczanie stosowania agresywnego planowania podatkowego, zawierające elementy zagraniczne, wykorzystywanego często do unikania zapłaty podatku. Unikanie opodatkowania prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy. 5. Wprowadzony mechanizm w zakresie podatku u źródła pozwoli na zwalczanie stosowania agresywnego planowania podatkowego, wykorzystywanego w celu unikania zapłaty podatku. Unikanie opodatkowania prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy. 6. Implementacja planowanych rozwiązań będzie wymagała od podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych poniesienia kosztów szkoleń związanych z wdrażanymi rozwiązaniami oraz przygotowania schematu raportowania. Mając uwadze, że informacje, które podlegają zgłoszeniu w ramach systemu, będą już opracowane w materiałach informacyjnych przygotowanych przez promotorów, które przekazywane są użytkownikom schematów, koszty ponoszone przez promotorów powinny być ograniczone.

		7. Implementacja planowanych rozwiązań będzie wymagała od zaangażowanych podmiotów (podatnika, płatnika oraz podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych) poniesienia kosztów szkoleń związanych z wdrażanymi rozwiązaniami, przygotowania schematu raportowania oraz przygotowania się do wypłat i wielkości uzyskiwanych dochodów. Mając na uwadze, że informacje, które podlegają zgłoszeniu w ramach systemu, będą już opracowane w materiałach informacyjnych przygotowanych przez promotorów, które przekazywane są użytkownikom schematów, koszty ponoszone przez promotorów powinny być ograniczone. Koszty nie powinny być także znaczne z uwagi na i tak istniejący w każdym przedsiębiorstwie mechanizm kontrolowania rozliczeń z kontrahentami. 8. Implementacja planowanych rozwiązań, w stosunku do podmiotów zobowiązanych do wdrożenia procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywania się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, będzie wiązała się z koniecznością jej opracowania i wdrożenia. 9. Wyłączenie z obowiązku dokumentacyjnego przedsiębiorstw powiązanych, które zawierają transakcje z podmiotami powiązanymi o wartości nieprzekraczającej progi wskazane w projekcie.
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Zwiększenie poczucia sprawiedliwości społecznej poprzez realizację zasady powszechności opodatkowania.
Niemierzalne	duże przedsiębiorstwa	Ograniczenie transferowaniu dochodów za granicę i erozji bazy podatkowej. Pozytywne oddziaływanie na konkurencyjność na rynku. Doprecyzowanie zasady ceny rynkowej pozwoli na ograniczenie transferowania dochodów za granicę. Zjawisko to prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy.
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Ograniczenie transferowaniu dochodów za granicę i erozji bazy podatkowej. Pozytywne oddziaływanie na konkurencyjność na rynku. Doprecyzowanie zasady ceny rynkowej pozwoli na ograniczenie transferowania dochodów za granicę. Zjawisko to prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy.
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Wzrost zaufania publicznego do systemu podatkowego w związku z ograniczeniem wykorzystywania przez niektórych podatników luk w systemie podatkowym.

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Źródła danych wykorzystane do obliczeń: 1. https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/6153845/Informacja 2. https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/6084784/Informacja+dotycz%C4%85ca+rycza%C5%82tu+od+przychod%C3%B3w+ewidencjonowanych+za+2016+rok 3. https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/6084784/Informacja 4. https://www.finanse.mf.gov.pl/pit/statystyki/-/document_library_display/8Wpj/view/6084784

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

☐ nie dotyczy

Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	☒ tak ☐ nie ☐ nie dotyczy
☒ zmniejszenie liczby dokumentów ☐ zmniejszenie liczby procedur ☐ skrócenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne: …	☒ zwiększenie liczby dokumentów ☒ zwiększenie liczby procedur ☒ wydłużenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne: …
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	☒ tak ☐ nie

	☐ nie dotyczy

Komentarz:

Zwiększenie liczby dokumentów, procedur: Wprowadzenie obowiązku przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych (MDR)

Najistotniejsze z projektowanych obciążeń regulacyjnych obejmują:

1) w odniesieniu do użytkowników schematów i promotorów:
- obowiązek zgłaszania schematów do Szefa KAS w celu uzyskania numeru NSP,
- obowiązek raportowania schematu (opis),
- obowiązek podawania NSP jednocześnie ze złożeniem deklaracji podatkowych za okresy rozliczeniowe, w których korzystali ze schematów,
- obowiązek promotora informowania o obowiązku raportowania schematu podatkowego.

2) w odniesieniu do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej:
- nadawanie indywidualnego numeru schematom podatkowym (NSP),
- obowiązek informowania podmiotów raportujących o nadaniu NSP.

3) w odniesieniu do płatników i podatników:
- obowiązek monitorowania płatności oraz uzyskiwanych dochodów i pobór podatku,
- obowiązek składania informacji do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o dokonanych płatnościach.

4) w odniesieniu do naczelników urzędu skarbowych:
- obowiązek rozpatrywania wniosków oraz wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia,
- obowiązek rozpatrywania wniosków o zwrot podatku oraz dokonywanie tego zwrotu.

Zmniejszenie liczby dokumentów: Proponowane regulacje w zakresie dokumentacji cen transferowych spowodują dopasowanie zakresu obowiązku dokumentacyjnego do stopnia ryzyka przenoszenia dochodu pomiędzy podmiotami powiązanymi. Skutkiem wprowadzonych zmian w przepisach będzie zmniejszenie liczby przygotowywanych przez podatników dokumentacji cen transferowych w związku z podniesieniem progów dokumentacyjnych, wyłączeniem z obowiązku przygotowania analiz porównawczych podatników stosujących uproszczone rozwiązania *safe harbours* oraz akceptowaniem dokumentacji grupowych przygotowanych na szczeblu centralnym w formacie OECD.

Wydłużenie czasu na załatwienie sprawy: Wydłuża się terminy na złożenie oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych oraz złożenie informacji o cenach transferowych z 3 do 9 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego. Z kolei termin na sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych będzie jeszcze dłuższy i wyniesie 12 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego.

Wprowadzenie elektronicznej formy raportowania cen transferowych: Zastąpienie obowiązku składania przez podatników sprawozdań CIT/TP lub PIT/TP prostszym i bardziej przyjaznym dla podatników raportowaniem cen transferowych w formie elektronicznej (TP-R), który jednocześnie zapewni większą efektywność typowania podatników do kontroli.

9. Wpływ na rynek pracy

Przedmiotowy projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne: …	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☐ informatyzacja ☐ zdrowie

Omówienie wpływu	Przedmiotowy projekt nie wywiera wpływu na ww. obszary.

11.Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Planuje się, że ustawa wejdzie w życie 1 stycznia 2019 r., z zastrzeżeniem, że rozwiązania dotyczące dokumentacji cen transferowych będą mogły być stosowane, wedle wyboru podatników, do transakcji realizowanych od 1 stycznia 2018 r.

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

Ewaluacja efektów projektu nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat od dnia wejścia w życie ustawy.
Ewaluacja obejmie:

1) Ocenę wpływu wprowadzenia klauzuli na bazę podatkową CIT i efektywną stopę opodatkowania CIT. Miernikiem będzie zmiana wysokości przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu (straty) i podatku należnego CIT oraz efektywnej stawki podatkowej liczonej jako relacja kwoty podatku należnego do wartości podstawy opodatkowania.
2) Adekwatność zasobów kadrowych do zakresu zadań przewidzianych ustawą.
   Miernikiem będzie w szczególności: liczba i czas trwania postępowań podatkowych przeprowadzonych w związku z unikaniem opodatkowania, liczba i termin wydania opinii zabezpieczających lub postanowień odmownych, liczba sporządzonych analiz i przeprowadzonych szkoleń.
   Projekt przewiduje także, że w terminie do dnia 1 czerwca 2021 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przygotuje sprawozdanie za lata 2018 - 2020 w zakresie raportowania schematów podatkowych. Sprawozdanie będzie zawierało w szczególności dane o liczbie zaraportowanych schematów podatkowych oraz liczbie podmiotów korzystających i promotorów, a także karach, w tym pieniężnych, nałożonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na promotorów lub podmioty korzystające. Sprawozdanie zostanie publikowane na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.
   Następnie w terminie 6 miesięcy od dnia publikacji sprawozdania za lata 2018 - 2020 minister właściwy do spraw finansów publicznych wspólnie z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej przygotuje raport oceniający dotyczący przeciwdziałania wykorzystywaniu schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków. Raport zostanie publikowany na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.
3) W zakresie zapobiegania erozji bazy podatkowej i transferowaniu zysków za granicę za pomocą agresywnych struktur, w których wykorzystywane są cen transferowych - ewaluacja obejmie przegląd sprawozdań sporządzonych przez organy podatkowe dotyczące kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania u podmiotów powiązanych pod kątem liczby kontroli zakończonych doszacowaniem w podziale na różne podstawy prawne szacowania.
4) W zakresie uproszczenia przepisów w zakresie cen transferowych i redukcji nadmiernych obciążeń administracyjnych związanych z przygotowaniem dokumentacji podatkowej – ewaluacja obejmie: zmierzenie liczby wniosków o interpretacje indywidualne dotyczące regulacji w zakresie cen transferowych wpływających do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w trakcie roku w stosunku do liczby takich wniosków, które wpłynęły w roku poprzedzającym rok wejścia w życie przepisów.

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

Brak

Załącznik nr 1

TABELA ZGODNOŚCI

TYTUŁ PROJEKTU:	**Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw**
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) – w zakresie art. 5, 6,7 i 8. **Dyrektywa Rady 2003/49/WE** z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich.

PRZEPISY UNII EUROPEJSKIEJ [2]

Jedn. red.	Treść przepisu UE [3]	Konieczność wdrożenia T / N	Jedn. red. (*)	Treść przepisu/ów projektu (*)	Uzasadnienie uwzględnienia w projekcie przepisów wykraczających poza minimalne wymogi prawa UE (**)
	Motyw preambuły				
Pkt 2) Preambuły	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	T	Dodanie ust. 20 do art. 24a	„20. Dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich.”;	Obecnie brakuje regulacji prawnej, która pozwoliłaby na uszczelnienie przepisów o CFC w sposób holistyczny, tj. w każdym przypadku próby uniknięcia przez podatników wejścia w podmiotowy lub przedmiotowy zakres zastosowania

	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.				przepisów o CFC. Dodanie wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej wypełnia tę istotną lukę. Takie rozwiązanie jest również rekomendowane przez OECD w Planie Działania BEPS nr 3 , a zatem jest ono pośrednio wymagane przez ATAD, jako, że celem ATAD jest, między innymi, efektywna implementacja ww. Planu Działania przez państwa członkowskie .
	ROZDZIAŁ I **PRZEPISY OGÓLNE**				
Art. 1	**Zakres stosowania** Niniejszą dyrektywę stosuje się do wszystkich podatników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w co najmniej	T	Art. 2 pkt - 30(wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a	Art. 24f. 1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi 19% podstawy opodatkowania. 2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:	

	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.		„Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków" – w zakresie art. 24f ust. 1 i 2 pkt 1-2)	1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w wyniku którego Rzeczpospolita Polska traci w całości lub części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu; 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa.	
Art. 2	**Definicje** Na użytek niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:	T			
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	Art. 2 pkt 22 (wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków" – w zakresie art. 24f ust. 3)	3. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której: 1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; 2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;	

				3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do innego państwa całość lub część działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład. 6. Dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez zagraniczny zakład.	
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	Art. 2 pkt 22 (wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków" – w zakresie art. 24f ust. 2 pkt 2 i ust. 4)	2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega: 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa. 4. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.	
pkt 8)	„przeniesienie działalności gospodarczej prowadzonej przez stały zakład" oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje prowadzić podlegającą	T	Art. 2 pkt 22 (wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a	3. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której: 3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2,	

	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;		„Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków" – w zakresie art. 27f ust. 3 pkt 3)	przenosi do innego państwa całość lub część działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.	
Art. 5	**Opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu**	T			
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 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		Art. 2 pkt 22 (wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków" – w zakresie art. 24f ust. 1, 2, ust. 3 pkt 1-3, ust. 4, 5, 6, 8-10 -16, , art. 24g art. 24k pkt 1)	Art. 24f. 1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi 19% podstawy opodatkowania. 2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega: 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w wyniku którego Rzeczpospolita Polska traci w całości lub części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu; 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa.	Zgodnie z motywem 5 preambuły do dyrektywy, 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

	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.			4. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową. 5. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku, w tym wynikającego ze zmiany rezydencji podatkowej, ustalanej na dzień jego przeniesienia ponad jego wartość podatkową. 6. Dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez zagraniczny zakład. 8. Wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość, niezaliczona uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty. Wartości podatkowej nie ustalają podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 2, określający dochód w drodze oszacowania, z zastosowaniem wskaźników, o których mowa w art. 9 ust. 2a. 9. Jeżeli przyjęta przez podatnika do opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków wartość składnika majątku bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od jego wartości rynkowej i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów z niezrealizowanych zysków albo wykazuje te dochody w zaniżonej wysokości, dochody	zapobiegać tworzeniu nowych przeszkód dla rynku, takich jak podwójne opodatkowanie. Jakkolwiek art. 5 ATAD nie reguluje obowiązków informacyjnych podatnika, to w motywie 10 preambuły do dyrektywy wskazano, że należy zapewnić państwu przyjmującemu możliwość zakwestionowania wartości aktywów ustalonej przez państwo opuszczane. Wskazano również, iż państwa członkowskie mogą żądać od zainteresowanych podatników umieszczenia niezbędnych informacji w deklaracji.

				podatnika oraz należny podatek określa organ podatkowy. 10. Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. W przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dochód z niezrealizowanych zysków dotyczy całego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części). 11. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym wypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 stosuje się odpowiednio. 12. Podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód z niezrealizowanych zysków, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. 13. W przypadku podatkowych grup kapitałowych dochody (przychody) z niezrealizowanych zysków	

				ustala się jako sumę dochodów wszystkich spółek tworzących tą grupę. 14. W przypadku gdy przenoszącym składnik majątku jest spółka niebędąca osobą prawną, przepisy rozdziału 5a stosuje się do podatników posiadających prawa do udziału w zyskach takiej spółki. W takim przypadku przepisy art. 5 ust. 1 stosuje się odpowiednio. 15. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o składniku majątku rozumie się przez to również przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa. 16. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do: 1) nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku, 2) wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia – jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości lub w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Art. 24g. 1. Opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie stosuje się do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy: 1) przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa; 2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na	

				podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności; 3) przeniesienie następuje w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych, określonych prawem Unii Europejskiej dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych. 2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, podatnik obowiązany jest zadeklarować w zeznaniu, o którym mowa w art. 27, wartość rynkową składników majątku tymczasowo przeniesionych w roku podatkowym, za które składane jest zeznanie, oraz przewidywany termin powrotu ich na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli do dnia złożenia zeznania składniki te pozostają poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. 3. Jeżeli przed upływem 12 miesięcy, liczonych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ustanie byt prawny podatnika, w tym w drodze jego likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot – wartość rynkowa składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio jako tymczasowo przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlega opodatkowaniu, zgodnie z art. 24f ust. 1. 4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3, podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania bytu prawnego podatnika, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. Art. 24k. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia,	

				wzory: 1) deklaracji, o której mowa w art. 24f ust. 12; – wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.”.	
Ust. 2	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		Art. 2 pkt 22 (wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków” – w zakresie art. 24i ust. 1 oraz ust. 7 i 8)	Art. 24i. 1 Podatnik może wystąpić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozłożenie na raty zapłaty całości lub części podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, na okres nie dłuższy niż 5 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przeniesienie składników majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną, zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub Unią Europejską, umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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). 2. W przypadku, gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków rozłożenie na raty zapłaty całości lub części tego podatku następuje po przedłożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prolongacyjną w formie	

	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.			przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych. 3. Przy ocenie czy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków bierze się pod uwagę w szczególności, czy: 1) wartość bilansowa zobowiązań podatnika w ostatnich 3 latach podatkowych nie przekraczała 50% wartości bilansowej jego aktywów; 2) podatnik właściwie regulował zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie obowiązków płatnika podatku dochodowego od należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4–9 oraz art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jeżeli występowały zaległości w tych płatnościach to czy stanowiły one istotną wartość mogącą mieć wpływ na ocenę wypłacalności i rzetelności podatnika; 3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej; 4) w ostatnich 5 latach podatkowych toczyło się lub toczy na dzień składania wniosku o rozłożenie podatku na raty, wobec podatnika, postępowanie w oparciu o przepisy regulujące unikanie lub uchylanie się od opodatkowania; 5) udzielenie przez podatnika gwarancji i poręczeń podmiotom powiązanym jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie; 6) podmioty powiązane z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności. 4. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania, o którym mowa w ust. 2, w postaci gwarancji lub	

				poręczenia może zostać przedłożone przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, którego sytuacja finansowa i majątkowa daje podstawę do uznania, że jest on zdolny do właściwego wykonania obowiązków wynikających z tej gwarancji lub poręczenia. 5. Rozłożenie na raty zapłaty podatku następuje w drodze decyzji, w której organ podatkowy w szczególności: 1) ustala wysokość i terminy spłaty rat oraz wysokość opłaty prolongacyjnej; 2) wskazuje zastrzeżenie, pod rygorem wygaśnięcia decyzji i postawienia zobowiązania w stan wymagalności, dopełnienia przez podatnika, w okresie rozłożenia na raty zapłaty podatku, następujących warunków: a) podatnik nie dokona zbycia w jakiejkolwiek formie przeniesionych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku, w tym przypisanych do zakładu zagranicznego, położonego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, b) przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, w tym przypisane do zakładu zagranicznego, nie zostaną ponownie przeniesione do innego państwa niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że przeniesienie to nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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), c) podatnik nie zmieni ponownie rezydencji podatkowej na rezydencję podatkową państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że ponowna zmiana rezydencji podatkowej nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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), d) nie nastąpi upadłość lub likwidacja podatnika; 3) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku gdy podatnik, który udzielił gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zgodnie z ust. 3, ogłosi upadłość, likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej; 4) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia z mocy prawa decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku niedotrzymania terminu płatności którejkolwiek z rat lub opłaty prolongacyjnej; 6. W okresie rozłożenia podatku na raty podatnik zobowiązany jest do składania na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego informacji o	

				spełnieniu warunków wskazanych w ust. 5 pkt 2-3. Informację składa się do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję, o której mowa w ust. 5, do 7 dnia pierwszego miesiąca następującego po roku kalendarzowym, którego dotyczy informacja. 7. W przypadku zmiany rezydencji podatkowej właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 1, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. 8. W sprawach nieuregulowanych w ust. 1–5 stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.	
Ust. 3	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		Art. 2 pkt 22 (wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków" – w zakresie art. 24i ust. 2, 3, 4, 7 i 8)	Art. 24i. ust. 2. W przypadku, gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków rozłożenie na raty zapłaty całości lub części tego podatku następuje po przedłożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych. 3. Przy ocenie czy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków bierze się pod uwagę w szczególności, czy: 1) wartość bilansowa zobowiązań podatnika w ostatnich 3 latach podatkowych nie przekraczała 50% wartości bilansowej jego aktywów; 2) podatnik właściwie regulował zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie obowiązków płatnika podatku dochodowego od należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13	

	do celów podatkowych w danym państwie członkowskim.			pkt 2 i 4–9 oraz art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jeżeli występowały zaległości w tych płatnościach to czy stanowiły one istotną wartość mogącą mieć wpływ na ocenę wypłacalności i rzetelności podatnika; 3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej; 4) w ostatnich 5 latach podatkowych toczyło się lub toczy na dzień składania wniosku o rozłożenie podatku na raty, wobec podatnika, postępowanie w oparciu o przepisy regulujące unikanie lub uchylanie się od opodatkowania; 5) udzielenie przez podatnika gwarancji i poręczeń podmiotom powiązanym jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie; 6) podmioty powiązane z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności. 4. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania, o którym mowa w ust. 2, w postaci gwarancji lub poręczenia może zostać przedłożone przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, którego sytuacja finansowa i majątkowa daje podstawę do uznania, że jest on zdolny do właściwego wykonania obowiązków wynikających z tej gwarancji lub poręczenia. 7. W przypadku zmiany rezydencji podatkowej właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 1, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. 8. W sprawach nieuregulowanych w ust. 1–5 stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.	
Ust. 4	4. W przypadku gdy zastosowanie ma ust. 2, pozwolenie na odroczenie		Art. 2 pkt 22 (wprowadzając	5. Rozłożenie na raty zapłaty podatku następuje w drodze decyzji, w której organ podatkowy w	Jakkolwiek art. 5 ATAD nie reguluje

	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		y w ustawie CIT nowy rozdział 5a „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków" – w zakresie art. 24i ust. 5 i 6-8	szczególności: 1) ustala wysokość i terminy spłaty rat oraz wysokość opłaty prolongacyjnej; 2) wskazuje zastrzeżenie, pod rygorem wygaśnięcia decyzji i postawienia zobowiązania w stan wymagalności, dopełnienia przez podatnika, w okresie rozłożenia na raty zapłaty podatku, następujących warunków: a) podatnik nie dokona zbycia w jakiejkolwiek formie przeniesionych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku, w tym przypisanych do zakładu zagranicznego, położonego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, b) przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, w tym przypisane do zakładu zagranicznego, nie zostaną ponownie przeniesione do innego państwa niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że przeniesienie to nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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), c) podatnik nie zmieni ponownie rezydencji podatkowej na rezydencję podatkową państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że ponowna zmiana rezydencji podatkowej nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru	obowiązków informacyjnych podatnika, to w motywie 10 preambuły do dyrektywy wskazano, iż państwa członkowskie mogłyby w tym celu żądać od zainteresowanych podatników umieszczenia niezbędnych informacji w deklaracji.

	wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE.			Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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), d) nie nastąpi upadłość lub likwidacja podatnika; 3) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku gdy podatnik, który udzielił gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zgodnie z ust. 3, ogłosi upadłość, likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej; 4) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia z mocy prawa decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku niedotrzymania terminu płatności którejkolwiek z rat lub opłaty prolongacyjnej; 6. W okresie rozłożenia podatku na raty podatnik zobowiązany jest do składania na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego informacji o spełnieniu warunków wskazanych w ust. 5 pkt 2-3. Informację składa się do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję, o której mowa w ust. 5, do 7 dnia pierwszego miesiąca następującego po roku kalendarzowym, którego dotyczy informacja. 7. W przypadku zmiany rezydencji podatkowej właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego, o	

				którym mowa w ust. 1, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. 8. W sprawach nieuregulowanych w ust. 1–5 stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.	
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.		Art. 2 pkt 22 (wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków" – w zakresie art. 24j i art. 24k pkt 2)	Art. 24j.1 Jeżeli na podstawie art. 15 ust. 1y pkt 1, art. 15 ust. 1ya lub 1z, lub art. 16g ust. 1 pkt 7 lub 8, podatnik uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, określoną w państwie członkowskim Unii Europejskiej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, podatnik ten jest obowiązany dołączyć do zeznania, o którym mowa w art. 27, informację według ustalonego wzoru o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa, o którym mowa w zdaniu pierwszym, o wysokości wartości rynkowej tego składnika. 2. Informację, o której mowa w ust. 1, składa się za rok podatkowy w którym podatnik uwzględnił w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, określoną przez inne niż Rzeczypospolita Polska państwo członkowskie Unii Europejskiej. 3. Naczelnik urzędu skarbowego może określić wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w ust. 1, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, jeżeli wartość ta jest wyższa od wartości rynkowej.	Jakkolwiek art. 5 ATAD nie reguluje obowiązków informacyjnych podatnika, to w motywie 10 preambuły do dyrektywy wskazano, że należy zapewnić państwu przyjmującemu możliwość zakwestionowania wartości aktywów ustalonej przez państwo opuszczane. Wskazano również, iż państwa członkowskie mogą żądać od zainteresowanych podatników umieszczenia niezbędnych informacji w deklaracji.

				Art. 24k. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory: 2) informacji, o której mowa w art. 24j ust. 1 – wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.”	
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.		Art. 2 pkt 22 (wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków” – w zakresie art. 24f ust. 7 i 9)	Art. 24f. 7. Wartość rynkową składnika majątku określa się: 1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów, lub ryzyk; 2) zgodnie z art. 11c – w pozostałych przypadkach. 8. Wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość, niezaliczona uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty. Wartości podatkowej nie ustalają podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 2, określający dochód w drodze oszacowania, z zastosowaniem wskaźników, o których mowa w art. 9 ust. 2a. 9. Jeżeli przyjęta przez podatnika do opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków wartość składnika majątku bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od jego wartości rynkowej i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów z	

				niezrealizowanych zysków albo wykazuje te dochody w zaniżonej wysokości, dochody podatnika oraz należny podatek określa organ podatkowy.	
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. 2 pkt 24 (wprowadzający w ustawie CIT nowy rozdział 5a „Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków" – w zakresie art. 24g)	Art. 24g. 1. Opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie stosuje się do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy: 1) przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa; 2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności; 3) przeniesienie następuje w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych, określonych prawem Unii Europejskiej dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych. 2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, podatnik obowiązany jest zadeklarować w zeznaniu, o którym mowa w art. 27, wartość rynkową składników majątku tymczasowo przeniesionych w roku podatkowym, za które składane jest zeznanie, oraz przewidywany termin powrotu ich na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli do dnia złożenia zeznania składniki te pozostają poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. 3. Jeżeli przed upływem 12 miesięcy, liczonych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został	Jakkolwiek art. 5 ATAD nie reguluje obowiązków informacyjnych podatnika, to w motywie 10 preambuły do dyrektywy wskazano, że należy zapewnić państwu przyjmującemu możliwość zakwestionowania wartości aktywów ustalonej przez państwo opuszczane. Wskazano również, iż państwa członkowskie mogą żądać od zainteresowanych podatników umieszczenia niezbędnych informacji w deklaracji.

				przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ustanie byt prawny podatnika, w tym w drodze jego likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot – wartość rynkowa składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio jako tymczasowo przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlega opodatkowaniu, zgodnie z art. 24f ust. 1. 4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3, podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania bytu prawnego podatnika, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.	
Art. 6	**Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania**	T			
Ust. 1	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, wziąwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.		Art. 3 pkt 23 a-c oraz pkt 23	Art. 119a § 1. w art. 119a: a) § 1 otrzymuje brzmienie: „§ 1. Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).”, b) § 3 otrzymuje brzmienie: „§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.”	

				c) dodaje się § 6 i 7 w brzmieniu: „§ 6. Jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania czynności, o której mowa w § 1, w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania. Przepisów § 2-5 nie stosuje się. § 7. Jeżeli dokonane przez stronę cofnięcie skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 81b § 1a, w całości uwzględnia ocenę prawną organu podatkowego związaną z unikaniem opodatkowania zawartą w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3, organ podatkowy zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58d.”. Art. 119d. Osiągnięcie korzyści podatkowej uznaje się za główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności, jeżeli uwzględniając pozostałe cele ekonomiczne czynności, wskazane przez stronę, należy uznać, że cel ten nie był mało istotny.	
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		Art. 3 pkt 24 a-b	w art. 119c: a) § 1 otrzymuje brzmienie: „§ 1. Sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem	

	rzeczywistość ekonomiczną.			celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.”, b) w § 2: – wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „Na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie:”, – pkt 5 otrzymuje brzmienie: „5) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub”; – dodaje pkt 6-8 w brzmieniu: „6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub 7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub 8) angażowania podmiotu który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11j ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych	
Ust. 3	3. W przypadku gdy jednostkowe			Art. 119a § 6. Jeżeli korzyść podatkowa została	

	lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym.			osiągnięta w rezultacie dokonania czynności, o której mowa w § 1, w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania. Przepisów § 2-5 nie stosuje się.	
Art.7	**Zasada dotycząca kontrolowanych spółek zagranicznych**		Art. 2 pkt 27		
Ust.1	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	T	Zmiana w art. 24a ust.2 pkt 1, dodaje się pkt 1a i 1b; dodaje się nowy ust. 2a i 2b; dodaje się ust. 4a.	1) zagraniczna jednostka- oznacza: a) osobę prawną, b) spółkę kapitałową w organizacji, c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej, d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 e) fundację, trust lub inny podmiot albo stosunek prawny o charakterze powierniczym, f) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z grupy, która samodzielnie spełnia warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, gdyby nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej, g) wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej - nieposiadającą siedziby lub zarządu w Rzeczypospolitej Polskiej, w której podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada,	Zarówno treść art. 7 ust. 1 ATAD, jak i punkt 12 preambuły do ATAD posługują się wyrażeniem „jednostka” w odniesieniu do zagranicznego podmiotu, który może być uznany za zagraniczną spółkę kontrolowaną. Natomiast obecna treść przepisów dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych (dalej: przepisy o CFC) posługuje się wyrażeniem „zagraniczna spółka”

	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.			bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających lub prawo do uczestnictwa w zysku, w tym ich ekspektatywę, lub w której w przyszłości będzie uprawniony do nabycia takich praw, w tym jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub nad którą podatnik sprawuje kontrolę faktyczną; Nowy pkt: 1a) prawo do uczestnictwa w zysku – oznacza również prawo do uzyskania środków należących do zagranicznej jednostki w związku z jej likwidacją, prawo do otrzymania świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego, w tym jego ekspektatywy, jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu albo innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym lub ekspektatywę uzyskania zysków zagranicznej jednostki wypracowanych lub uzyskanych w przyszłości; 1b) kontrola faktyczna – oznacza kontrolę, która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie zagranicznej jednostki poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie; kontrola faktyczna wynika w szczególności z powiązań umownych, między innymi umowy powołującej do życia zagraniczną jednostkę, decyzji sądu lub jakiegokolwiek innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań	oraz „zagraniczna spółka kontrolowana”, co nie oddaje precyzyjnie języka użytego przez ustawodawcę unijnego. To w efekcie może prowadzić do objęcia przedmiotowym zakresem zastosowania przepisów o CFC zbyt wąskiej grupy przypadków kontroli sprawowanej przez polskich podatników tj. wyłącznie względem zagranicznych spółek, zamiast szerszej grupy podmiotów, jak na przykład zagranicznych podatkowych grup kapitałowych (dalej: PGK), fundacji i trustów, czy też innych podmiotów, mimo, iż język art. 7 i 8 ATAD oraz punkt 12 preambuły do ATAD implikuje, że ww. podmioty (tj. inne niż spółki)

				faktycznych między zagraniczną jednostką i polskim podatnikiem lub stałym zakładem nierezydenta podatkowego położnego w Rzeczypospolitej Polskiej. pkt 3 i 4 otrzymują brzmienie: 3) jednostka zależna - oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną jednostkę 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 co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zyskach; 4) podmiot powiązany – oznacza: a) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podatnik posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa 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 co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa 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 co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zyskach.	powinny być objęte zastosowaniem przepisów o CFC. Potwierdza to także OECD w Planie Działania BEPS nr 3 w ramach Projektu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), gdyż zgodnie z rekomendacjami OECD, przepisy o CFC powinny dotyczyć również trustów i fundacji, aby uniemożliwić podatnikom obejście zastosowania tych przepisów przez zmianę formy organizacyjnoprawnej zagranicznych podmiotów, za pomocą których unikają opodatkowania . Należy tutaj pamiętać, że jednym z głównych celów ATAD jest realizacja część zaleceń OECD, sformułowanych w raportach końcowych BEPS, wpisując je w

				nowy ust. 2a i 2b: "2a. W przypadku, gdy z okoliczności faktycznych nie można ustalić, że podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e spełnia przesłanki uznania za zagraniczną jednostkę domniemywa się, że podmiot ten stanowi zagraniczną jednostkę, jeżeli podatnik jest założycielem lub fundatorem tego podmiotu oraz, odpłatnie bądź nieodpłatnie, przekazał majątek temu podmiotowi, chyba że założyciel (fundator) wykaże, iż wyzbył się on w sposób definitywny i nieodwołalny powierzonego majątku. W takim przypadku podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, uznaje się za zagraniczną jednostkę, gdy podatnik jest lub może stać się beneficjentem tego podmiotu. 2b. Za zagraniczną jednostkę może być również uznany zagraniczny zakład zagranicznej jednostki w dowolnej postaci.", Nowy ust. 4a: 4a. W przypadku gdy podatnik jest założycielem (fundatorem) podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo do uczestnictwa w zyskach określa się poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje wartość rynkowa przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu lub fundacji lub innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym. W przypadku gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator) oraz beneficjent podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zyskach podmiotu, o którym	kontekst prawny funkcjonujący w państwach członkowskich. Dotyczy to między innymi implementacji Planu Działania nr 3, a więc rekomendacji w zakresie skutecznych przepisów o CFC . Ze wskazanych powodów w celu zapewnienia zgodności przepisów o CFC z ATAD w sposób precyzyjny i efektywny, wprowadzono przedmiotowe zmiany w przepisach o CFC. Pozostałe zmiany w przepisach o CFC mają charakter doprecyzowujący i doszczelniający przepisy o CFC, co ma w ogólności zapewnić efektywną implementację dyrektywy ATA oraz jest zgodne z art. 3 tej dyrektywy, zgodnie z którym „Niniejsza

				mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem.	dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.”

Ust. 1 lit. a)	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	T	Zmiana treści art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. a	w ust. 3 w pkt 3 lit. a otrzymuje brzmienie: "a) w jednostce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio, ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zyskach lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką.	Doszczelnienie i doprecyzowanie definicji zagranicznej jednostki kontrolowanej z „państwa umownego” polega na dodaniu do przesłanki prawa głosu w organach kontrolnych lub stanowiących również przesłanki prawa głosu w organach zarządzających oraz na dodaniu przesłanki kontroli faktycznej, co jest konsekwencją ww. zmian w zakresie precyzyjnej zgodności przepisów o CFC z art. 7 ust. 1 lit. a) ATAD, punktu 12 preambuły do ATAD oraz rekomendacji OECD zawartych w Planie Działania BEPS nr 3.
Art. 8	**Obliczanie dochodu kontrolowanych spółek zagranicznych**				
Ust. 3	Dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania, oblicza się proporcjonalnie do udziału	T	Zmiana treści art. 24a ust. 4 i dodanie 4a	4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej	ATAD wymaga obliczenia dochodu na zasadzie proporcji

	posiadanego przez podatnika w podmiocie zdefiniowanym w art. 7 ust. 1 lit. a).			proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym, albo do okresu, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym prawom do uczestnictwa w zysku tej jednostki, po odliczeniu kwot: 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej; 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania. 4a. W przypadku gdy podatnik jest założycielem (fundatorem) podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo do uczestnictwa w zyskach określa się poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje wartość rynkowa przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu lub fundacji lub innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym. W przypadku gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator) oraz beneficjent podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zyskach podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem.	udziału posiadanego przez podatnika w zagranicznej jednostce kontrolowanej, podczas gdy obecne przepisy o CFC odnoszą się dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej przypadającej na okres, w którym został spełniony warunek kontroli. W przypadku podatnika będącego założycielem lub fundatorem w zagranicznej jednostce będącej fundacją, trustem lub innym podmiotem albo stosunkiem prawnym o charakterze powierniczym prawo do uczestnictwa w zysku przysługujące takiemu podatnikowi określa się w sposób specyficzny dla tej kategorii podatników, czyli poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje wartość przekazanego

					majątku do całego majątku takiej zagranicznej jednostki. Zmiana ta jest konsekwencją ww. zmian w zakresie precyzyjnej zgodności przepisów o CFC z art. 7 ust. 1 ATAD, punktu 12 preambuły do ATAD oraz rekomendacji OECD zawartych w Planie Działania BEPS nr 3.
		T	Dodanie do ust. 20 do art. 24a	20. Dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich.	Obecnie brakuje regulacji prawnej, która pozwoliłaby na uszczelnienie przepisów o CFC w sposób holistyczny, tj. w każdym przypadku próby uniknięcia przez podatników wejścia w podmiotowy lub przedmiotowy zakres zastosowania przepisów o CFC. Dodanie wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej wypełnia tę istotną lukę. Takie rozwiązanie jest również rekomendowane

					przez OECD w Planie Działania BEPS nr 3 , a zatem jest ono pośrednio wymagane przez ATAD, jako, że celem ATAD jest, między innymi, efektywna implementacja ww. Planu Działania przez państwa członkowskie . Brak wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej w przepisach o CFC może skutkować tym, że podatnicy będą tak manipulować strukturą właścicielską nad CFC, iż nie zostanie spełniona jedna z przesłanek zastosowania przepisów o CFC. W szczególności ten ostatni powód przemawia za wprowadzeniem przedmiotowej zmiany.
Pozostałe przepisy art. 7 i 8 Dyrektywy				Transpozycja pozostałych postanowień art. 7 i 8 ATA do przepisów krajowych miała miejsce ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób	

Rady 2016/1164				fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne Dz.U. 2017r. poz. 2175.	
Art. 11	**Transpozycja**	T			
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 określane są przez państwa członkowskie.		Art. 47	Art. 47. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. z wyjątkiem art. 17, który wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.	
DYREKTYWA RADY 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich.					
Art. 5			Art. 2 pkt 20		
Ust. 2	2. Państwa Członkowskie mogą, w przypadku transakcji, których zasadniczą przyczyną lub jedną z zasadniczych przyczyn jest uchylenie się od podatków, unikanie płacenia podatków lub nadużycie, cofnąć korzyści wynikające z niniejszej	N	Zmiana art. 22c	Art. 22c 1. Przepisów art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było: 1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów; 2) głównym lub jednym z głównych celów	Rozszerzenie zakresu przedmiotowego szczególnej klauzuli na sytuacje nadużyć w stosowaniu zwolnienia z podatku

	dyrektywy lub odmówić zastosowania niniejszej dyrektywy.			dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny. 2. Dla potrzeb ust. 1 sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego w przepisach art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 sprzecznego z przedmiotem lub celem tych przepisów.	u źródła, uregulowane w art. 21 ust. 3 ustawy o CIT (tj. zwolnienia z opodatkowania dla odsetek oraz należności licencyjnych z uwagi na przepisy Dyrektywy Rady nr 2003/49/WE).

POZOSTAŁE PRZEPISY PROJEKTU[4)]

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

Załącznik nr 2

TABELA ZGODNOŚCI

TYTUŁ PROJEKTU:	Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw.
TYTUŁ WDRAŻANEGO AKTU PRAWNEGO / WDRAŻANYCH AKTÓW PRAWNYCH [1]:	**Dyrektywa Rady (UE) 2018/822** z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych

PRZEPISY UNII EUROPEJSKIEJ [2]

Jedn. red.	Treść przepisu UE [3]	Konieczność wdrożenia T / N	Jedn. red. (*)	Treść przepisu/ów projektu (*)	Uzasadnienie uwzględnienia w projekcie przepisów wykraczających poza minimalne wymogi prawa UE (**)
Art. 1 pkt 1 lit. b	**Definicje**		Art. 3 pkt 19 (rozdział 11a)		
pkt 18)	18) »uzgodnienie transgraniczne« oznacza uzgodnienie, które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków: a) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia są rezydentami do celów podatkowych tej samej jurysdykcji; b) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia jest jednocześnie rezydentem do celów podatkowych więcej niż jednej jurysdykcji; c) co najmniej jeden uczestnik	T	Dodanie art. 86a § 1 pkt 11, 18 i § 3 w Ordynacji podatkowej	Art. 86a. § 1 11) schemacie podatkowym transgranicznym – rozumie się przez to uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz: a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w pkt. 5 lit. a-h, lub b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą; 17) uzgodnieniu – rozumie się przez to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.	

	uzgodnienia prowadzi działalność gospodarczą w innej jurysdykcji za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego stałego zakładu; d) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji nie będąc jej rezydentem do celów podatkowych ani nie posiadając stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji; e) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub na wskazanie własności rzeczywistej. Do celów pkt 18–25 niniejszego artykułu, art. 8ab i załącznika IV, uzgodnienie oznacza również szereg uzgodnień. Uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.			§ 3. Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz uzgodnienie spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków: 1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa; 2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa; 3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu; 4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiada zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa; 5) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy o wymianie informacji lub na wskazanie beneficjanta rzeczywistego.	
pkt 19)	19) »podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne« oznacza dowolne uzgodnienie transgraniczne, które charakteryzuje się co najmniej jedną z cech rozpoznawczych określonych w załączniku IV;	T	dodanie art. 86a § 1 pkt 11	Art. 86a. § 1 11) schemacie podatkowym transgranicznym – rozumie się przez to uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz: a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w pkt. 5 lit. a-h, b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą;	

pkt 20)	20) »cecha rozpoznawcza« oznacza typową właściwość lub typowy element uzgodnienia transgranicznego, wymienione w załączniku IV, które wskazują na potencjalne zagrożenie unikaniem opodatkowania	T		Polska ustawa nie definiuje cechy rozpoznawczej, enumeratywnie, zgodnie z załącznikiem IV do dyrektywy, określa cechy rozpoznawcze w słowniku rozdziału 11a.	
Pkt 21	21) »pośrednik« oznacza osobę, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia. Termin ten obejmuje również osobę, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego. Każdej osobie musi przysługiwać prawo do udowodnienia, że nie zdawała sobie sprawy lub że nie można było racjonalnie oczekiwać, by zdawała sobie sprawę, że jest	T	dodanie art. 86a § 1 pkt 7 i 19	Art. 86a § 1 7) promotorze – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia; 19) wspomagającym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową a także ich pracownika, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia. § 3. Jeżeli wspomagający nie został poinformowany o	

	zaangażowana w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne. W tym celu taka osoba może powołać się na wszystkie stosowne fakty i okoliczności, a także dostępne informacje i swoją odpowiednią wiedzę fachową i orientację. Aby zostać uznaną za pośrednika, dana osoba musi spełnić co najmniej jeden z następujących warunków dodatkowych: a) być rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim; b) posiadać stały zakład w państwie członkowskim, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia; c) być zarejestrowana w państwie członkowskim lub podlegać przepisom prawa państwa członkowskiego; d) być zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim;			NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1, jest on obowiązany przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia, w którym dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności.	
Pkt 22)	22) »właściwy podatnik« oznacza osobę, której udostępniono do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub która jest gotowa wdrożyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub dokonała pierwszej czynności służącej	T	dodanie art. 86a § 1 pkt 1)	1) korzystającym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia lub dokonała jakiejkolwiek czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia;	

	wdrożeniu takiego uzgodnienia;				
Pkt 23	23) do celów art. 8ab »przedsiębiorstwo powiązane« oznacza osobę, która jest powiązana z inną osobą w co najmniej jeden z następujących sposobów: a) dana osoba uczestniczy w zarządzaniu inną osobą i jest w stanie wywierać znaczący wpływ na tę inną osobę; b) dana osoba uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad inną osobą poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25 % praw głosu; c) dana osoba posiada udział w kapitale innej osoby poprzez prawo własności – bezpośrednio lub pośrednio – ponad 25 % kapitału; d) dana osoba jest uprawniona do co najmniej 25 % zysków innej osoby. Jeśli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tej samej osoby uczestniczy, zgodnie z lit. a)-d), więcej niż jedna osoba, wszystkie takie osoby są uznawane za przedsiębiorstwa powiązane. Jeżeli te same osoby uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z lit. a)-d), więcej niż jednej osoby, wszystkie takie osoby są uznawane za przedsiębiorstwa powiązane. Do celów niniejszego punktu osoba, która działa wspólnie z inną osobą	T	dodanie art. 86a § 1 pkt 6	6) podmiocie powiązanym – rozumie się przez to podmiot powiązany z innym podmiotem poprzez co najmniej jeden ze sposobów określonych poniżej: a) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w zarządzaniu innym podmiotem i wywiera znaczący wpływ na podmiot zarządzany, b) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad innym podmiotem poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25 % praw głosu, c) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada bezpośrednio lub pośrednio udział w kapitale innego podmiotu w wysokości ponad 25% kapitału; wysokość udziału pośredniego ustala się, mnożąc wysokość udziału na kolejnych poziomach; uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50% praw głosu posiada 100% tych praw, d) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest uprawniona do co najmniej 25% zysków innego podmiotu.	

	w odniesieniu do praw głosu lub własności kapitału podmiotu, jest traktowana jako osoba dysponująca prawami głosu w tym podmiocie lub udziałem w kapitale tego podmiotu, które należą do tej drugiej osoby. W przypadku udziału pośredniego spełnienie wymogów określonych w lit. c) ustala się, mnożąc wysokości udziału na kolejnych poziomach. Uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50 % praw głosu posiada 100 % tych praw. Osobę fizyczną, jej współmałżonka oraz wstępnych				
Pkt 24	24) »uzgodnienie standaryzowane« oznacza uzgodnienie transgraniczne, które jest opracowane, wprowadzone do obrotu, gotowe do wdrożenia lub udostępnione do wdrożenia bez potrzeby znacznego dostosowania do potrzeb osoby z niego korzystającej;	T	dodanie art. 86a § 1 pkt 10)	10) schemacie podatkowym standaryzowanym – rozumie się przez to schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu.	
Pkt 25	25) »uzgodnienie opracowane na zamówienie« oznacza każde uzgodnienie transgraniczne, które nie jest uzgodnieniem zbywalnym.;	T	dodanie art. 86a § 1 pkt 9	9) schemacie podatkowym – rozumie się przez to uzgodnienie, które: a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą;	
Art. 1 pkt 2 (dodanie art. 8ab)					
Ust.1	Art. 8ab ust. 1. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu nałożenia na pośredników obowiązku przekazywania właściwym organom	T	Art. 86b. § 1 Art. 86d. § 1	**Art. 86b. § 1** Promotor przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego, od następnego dnia po	

	informacji, które są im znane lub które są w ich posiadaniu lub pod ich kontrolą, dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, w ciągu 30 dni, licząc od: a) następnego dnia po udostępnieniu do wdrożenia danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego; lub b) następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego; lub c) daty dokonania pierwszej czynności służącej wdrożeniu podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej. Niezależnie od akapitu pierwszego, pośrednicy, o których mowa w art. 3 pkt 21 akapit drugi, są także zobowiązani do przekazywania informacji w ciągu 30 dni, licząc od następnego dnia po udzieleniu, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porady.			przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego - w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej. **Art. 86d. § 1.** Promotor lub korzystający zlecający wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego, informują go pisemnie o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie tych czynności. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio. § 2. Jeżeli wspomagający: 1) nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1 lub nie przekazał mu informacji, o której mowa w art. 86b § 3, oraz 2) przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy - jest on obowiązany niezwłocznie, nie później niż w terminie 5 dni roboczych od dnia, o którym mowa w pkt 2, wystąpić z odrębnym pismem do promotora lub korzystającego zlecających wykonanie czynności o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. W tym samym terminie wspomagający zobowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym, wskazując dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat	

				podatkowy oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Wspomagający może wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia do dnia otrzymania tego oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 86b § 3. § 3. Jeżeli wspomagający nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1, jest on obowiązany przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, jeżeli dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności. Przepis art. 86b § 1 stosuje się odpowiednio, przy czym wspomagający jest również zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od następnego dnia po udzieleniu bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego. § 4. W przypadku gdy przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, jest on obowiązany niezwłocznie poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi	

				schemat podatkowy, dla którego należy przekazać informację o schemacie podatkowym Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie w terminie, o którym mowa w § 3, wspomagający zobowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym, w której wskazuje dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Przepis art. 86b § 7 stosuje się odpowiednio.	
ust. 2	2. W przypadku uzgodnień standaryzowanych państwa członkowskie przyjmują niezbędne środki w celu nałożenia na pośredników obowiązku składania co 3 miesiące okresowej aktualizacji zgłoszenia zawierającej nowe informacje podlegające zgłoszeniu, o których mowa w ust. 14 lit. a), d), g) i h), które stały się dostępne od czasu poprzedniego zgłoszenia.	T	Art. 86f § 4.	**Art. 86f § 4.** § 4. W terminie do 30 dni po zakończeniu kwartału promotor lub wspomagający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację, zawierającą dane identyfikujące korzystającego, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, wskazując jego numer. W sytuacji, w której przekazanie danych, o których mowa w zdaniu pierwszym, naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystającego, który nie zwolnił promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie.	
ust. 3	3. Jeśli pośrednik jest zobowiązany do przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych właściwym organom w więcej niż jednym państwie członkowskim, takie informacje są przekazywane jedynie w państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:	T	Dodanie art. 86b	**Art. 86b. § 8.** Jeżeli promotor jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementującymi wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które	

	a) w państwie członkowskim, w którym pośrednik jest rezydentem do celów podatkowych; b) w państwie członkowskim, w którym pośrednik ma stały zakład, za pośrednictwem którego świadczy usługi w odniesieniu do uzgodnienia; c) w państwie członkowskim, w którym pośrednik jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega; d) w państwie członkowskim, w którym pośrednik jest zarejestrowany w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, doradztwa podatkowego lub doradczymi.			widnieje wyżej na poniższej liście: 1) państwo, w którym posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd; 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego; 3) państwo, w którym jest zarejestrowany, lub którego przepisom prawa podlega; 4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.	
Ust. 4	4. W przypadku gdy zgodnie z ust. 3 pośrednik jest zobowiązany do dokonania zgłoszeń organom kilku państw, jest on zwolniony z przekazywania informacji, jeśli dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje zostały już przekazane w innym państwie członkowskim.	T	Dodanie art. 86b § 8	**Art. 86b. § 8.** Jeżeli promotor jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementującymi wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście: 1) państwo, w którym posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd; 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego; 3) państwo, w którym jest zarejestrowany, lub którego przepisom prawa podlega; 4) państwo, w którym jest członkiem samorządu	

				zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.	
Ust. 5	5. Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. W takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nich obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6. Pośrednicy mogą być uprawnieni do zwolnienia z obowiązku określonego w akapicie pierwszym jedynie w zakresie, w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych dotyczących ich zawodów.	N	Dodanie art. 86b § 4 – 7, Art. 86d. § 4	**Art. 86b.** § 4. W przypadku gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, promotor niezwłocznie: 1) informuje pisemnie korzystającego w terminie, o którym mowa § 1, o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz; 2) przekazuje korzystającemu dane, o których mowa w art. 86f § 1 dotyczące schematu podatkowego. § 5. W sytuacji, o której mowa w § 4, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor wskazany w tym przepisie, równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. § 6. Promotor, w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, zawiadamia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa	

				Krajowej Administracji Skarbowej, wskazując datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował na podstawie § 4 lub § 5. § 7. Nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej: 1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania; 2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym; 3) przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji, o której mowa w § 6. **Art. 86d. § 4.** § 4. W przypadku gdy przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, jest on obowiązany niezwłocznie poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, dla którego należy przekazać informację o schemacie podatkowym Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie w terminie, o którym mowa w § 3, wspomagający zobowiązany jest zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w zdaniu poprzedzającym, w której wskazuje dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Przepis art. 86b § 7 stosuje się	

				odpowiednio.	
Ust. 6	6. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku braku pośrednika lub gdy pośrednik powiadamia właściwego podatnika lub innego pośrednika o zastosowaniu zwolnienia na mocy ust. 5, obowiązek przekazywania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego spoczywał na tym innym powiadomionym pośredniku lub, w przypadku braku takiego pośrednika, na właściwym podatniku.	T	Art. 86b § 4-5 Art. 86c. § 1.	**Art. 86b.** § 4. W przypadku gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, promotor niezwłocznie: 1) informuje pisemnie korzystającego w terminie, o którym mowa § 1, o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz; 2) przekazuje korzystającemu dane, o których mowa w art. 86f § 1 dotyczące schematu podatkowego. § 5. W sytuacji, o której mowa w § 4, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor wskazany w tym przepisie, równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. **Art. 86c. § 1.** Jeżeli korzystający nie został poinformowany zgodnie z art. 86b § 2 lub 3, korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następującego po udostępnieniu mu schematu podatkowego lub przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia przez tego korzystającego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez tego korzystającego, w	

				zależności, od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.	
Ust. 7	7. Właściwy podatnik, na którym spoczywa obowiązek zgłoszenia, przekazuje informacje w terminie 30 dni, licząc od następnego dnia po udostępnieniu danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego temu właściwemu podatnikowi do wdrożenia lub przygotowaniu takiego uzgodnienia do wdrożenia przez tego właściwego podatnika, lub po dokonaniu pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia w odniesieniu do tego właściwego podatnika, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej. Jeżeli właściwy podatnik jest zobowiązany do przekazywania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego właściwym organom w więcej niż jednym państwie członkowskim, takie informacje są przekazywane jedynie w państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście: a) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik jest rezydentem do celów podatkowych; b) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik posiada stały zakład, który korzysta z uzgodnienia;	T	Art. 86c. § 1.	**Art. 86c. § 1.** Jeżeli korzystający nie został poinformowany zgodnie z art. 86b § 2 lub 3, korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następującego po udostępnieniu mu schematu podatkowego lub przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia przez tego korzystającego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez tego korzystającego, w zależności, od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej. § 2. Korzystający, który został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, również w sytuacji, w której uzgodnienie, w ocenie korzystającego, nie stanowi schematu podatkowego, w terminie, o którym mowa § 1. Przekazując informację o schemacie podatkowym, korzystający weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz modyfikuje je dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym w tej informacji. Informacja o schemacie podatkowym przekazana przez korzystającego zawiera również dane otrzymane od promotora zgodnie z art. 86b § 4.	

	c) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik uzyskuje dochód lub generuje zyski, mimo że dany właściwy podatnik nie jest rezydentem do celów podatkowych ani nie posiada stałego zakładu w żadnym państwie członkowskim; d) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik prowadzi działalność, mimo że dany właściwy podatnik nie jest rezydentem do celów podatkowych ani nie posiada stałego zakładu w żadnym państwie członkowskim.				
Ust. 8	8. W przypadku gdy zgodnie z ust. 7 właściwy podatnik jest zobowiązany do dokonania zgłoszeń organom kilku państw, jest on zwolniony z przekazywania informacji, jeśli dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje zostały już przekazane w innym państwie członkowskim.	T	Dodanie art. 86c § 3	Art. 86c § 3. Jeżeli korzystający jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementującymi wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście: 1) państwo, w którym posiada miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd, 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu korzysta ze schematu podatkowego, 3) państwo, w którym uzyskuje dochody lub osiąga zyski, mimo, że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim, 4) państwo, w którym prowadzi działalność,	

				mimo że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim. § 4. Jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek ten podlega wykonaniu przez korzystającego, który widnieje wyżej na poniższej liście: 1) korzystający, który uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny z promotorem lub wspomagającym, 2) korzystający, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego. - przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez tego korzystającego, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.	
Ust. 9	9. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku gdy istnieje więcej niż jeden pośrednik, obowiązek przekazania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego spoczywał na wszystkich pośrednikach zaangażowanych w to samo podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne. Dany pośrednik jest zwolniony z przekazywania informacji tylko w zakresie, w jakim dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje, o	T	Dodanie art. 86b	**Art. 86b § 5.** W sytuacji, o której mowa w § 4, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor wskazany w tym przepisie, równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.	

	których mowa w ust. 14, zostały już przekazane przez innego pośrednika.				
Ust. 10	10. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku gdy obowiązek zgłoszenia spoczywa na właściwym podatniku i gdy istnieje więcej niż jeden właściwy podatnik, właściwym podatnikiem, który przekazuje informacje zgodnie z ust. 6, był podatnik, który widnieje wyżej na poniższej liście: a) właściwy podatnik, który uzgodnił podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne z pośrednikiem; b) właściwy podatnik, który zarządza wdrożeniem uzgodnienia. Każdy właściwy pośrednik jest zwolniony z przekazywania informacji tylko w zakresie, w jakim dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje, o których mowa w ust. 14, zostały już przekazane przez innego właściwego podatnika.	T	Art. 86c. § 3	§ 3. Jeżeli korzystający jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementującymi wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście: 1) państwo, w którym posiada miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd, 2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu korzysta ze schematu podatkowego, 3) państwo, w którym uzyskuje dochody lub osiąga zyski, mimo, że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim, 4) państwo, w którym prowadzi działalność, mimo że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim. § 4. Jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek ten podlega wykonaniu przez korzystającego, który widnieje wyżej na poniższej liście: 1) korzystający, który uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny z promotorem lub wspomagającym, 2) korzystający, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego.	

				- przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez tego korzystającego, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.	
Ust. 11	11. Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by każdy właściwy podatnik przekazywał informacje o stosowaniu przez siebie uzgodnienia administracji podatkowej w każdym roku, w którym zastosował uzgodnienie.	N	Art. 86j.	Art. 86j. § 1. Korzystający, który dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazuje do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informację, według ustalonego wzoru, o zastosowaniu schematu podatkowego, zawierającą: 1) NSP tego schematu podatkowego; 2) wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego – jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść. § 2. W przypadku gdy schemat podatkowy, o którym mowa w § 1, nie posiada NSP, informacja, o której mowa w § 1 zawiera również dane, o których mowa w art. 86f. § 3. Jeżeli korzystający posiada dane, o których mowa art. 86f, dotyczące schematu podatkowego, które odbiegają od danych zawartych w otrzymanym przez niego potwierdzeniu nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 86f § 4, w informacji, o której mowa w § 1, korzystający modyfikuje te dane dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym. § 4. Przekazywana informacja, o której mowa w § 1, w tym zawierająca dane wskazane w § 2 lub 3, podpisywana jest przez podatnika będącego osobą fizyczną. W przypadku podatników będących	

				osobami prawnymi, informacja, o której mowa w § 1, podpisywana jest przez wszystkich członków organu zarządzającego podatnika. Dowód złożenia podpisów przez te osoby przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez jedną z osób, które podpisały te dokumenty. § 5. W przypadku podatników będących jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, informacja, o której mowa w § 1 zawiera oświadczenie, zgodnie z którym wszyscy uprawnieni do reprezentacji, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi także wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną, poświadczą prawdziwość danych zawartych w tej informacji. W zakresie przekazania tych dokumentów do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej § 4 zdanie drugie i trzecie stosuje się odpowiednio. § 6. W przypadku korzystającego wchodzącego w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, informację, o której mowa w § 1, korzystający przekazuje w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego podatkowej grupy kapitałowej. § 7. Informacja, o której mowa w § 1 składana jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawiera klauzulę o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia". Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.	
Ust. 12	12. Każde państwo członkowskie	T	Art. 25	**Art. 25. 1.** W terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w	

	przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników i właściwych podatników do przekazywania informacji na temat podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w odniesieniu do którego dokonano pierwszej czynności służącej jego wdrożeniu w okresie między dniem wejścia w życie a datą rozpoczęcia stosowania niniejszej dyrektywy. Pośrednicy i właściwi podatnicy, w stosownym przypadkach, przekazują informacje o tych podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych do dnia 31 sierpnia 2020 r.			życie niniejszej ustawy, promotor w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 3 przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym transgranicznym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 11 tej ustawy, który został wdrożony w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 18 tej ustawy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli do jego wdrożenia doszło po dniu 25 czerwca 2018 r. Przepisy art. 86b, art. 86c, art. 86f, art. 86g i art. 86i ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio. 2. Jeżeli w odniesieniu do schematu podatkowego, o którym mowa w ust. 1, korzystający w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 3 nie został poinformowany przez promotora w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 7 tej ustawy na podstawie odesłania do przepisów art. 86b § 2 lub 3 tej ustawy lub został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4 tej ustawy, korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o tym schemacie podatkowym w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.	
Ust. 13	13. Właściwy organ państwa członkowskiego, któremu przekazano informacje zgodnie z ust. 1–12 niniejszego artykułu, w drodze automatycznej wymiany przekazuje informacje określone w ust. 14 niniejszego artykułu właściwym organom wszystkich pozostałych państw członkowskich zgodnie z ustaleniami praktycznymi przyjętymi na mocy art. 21.	T		Planowana zmiana legislacyjna w 2019 r.	
Ust. 14	14. Informacje, które właściwy organ państwa członkowskiego jest	T	Art. 86f § 1.	**Art. 86f.** § 1. Informacja o schemacie podatkowym zawiera:	

	zobowiązany przekazywać na mocy ust. 13, zawierają w zależności od przypadku:				
lit a)	a) dane identyfikacyjne pośredników i właściwych podatników, w tym ich nazwę lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia (w przypadku osób fizycznych), rezydencję podatkową, numer »NIP« oraz, w stosownych przypadkach, osób będących przedsiębiorstwami powiązanymi z właściwym podatnikiem;	T	Pkt 1	1) dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsca urodzenia, identyfikator podatkowy NIP, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego oraz, w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym;	
lit b)	b) informacje o cechach rozpoznawczych określonych w załączniku IV, które sprawiają, że dane uzgodnienie transgraniczne podlega zgłoszeniu;	T	Pkt 2	2) podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację.	
lit c)	c) streszczenie treści podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w tym wskazanie nazwy, pod jaką to uzgodnienie funkcjonuje, jeżeli taka istnieje, oraz opis stosownej działalności gospodarczej lub uzgodnień sformułowany w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub	T	Pkt 4	4) streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia jeśli posiada, opis działalności gospodarczej do której ma zastosowanie schemat podatkowy bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego;	

	procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym;				
lit d)	d) dzień, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego;	T	Pkt 10	10) wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia.	
lit e)	e) informacje o przepisach krajowych, które stanowią podstawę podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego;	T	Pkt 7	7) przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym;	
lit f)	f) wartość podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego;	T	Pkt 8	8) szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeśli występują i są znane lub możliwe do oszacowania przekazującemu informację;	
lit g)	g) określenie państwa członkowskiego właściwego podatnika lub właściwych podatników lub wszelkich pozostałych państw członkowskich, których może dotyczyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne;	T	Pkt 11	11) wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1 dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub których może dotyczyć schemat podatkowy oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;	
lit h)	h) określenie każdej innej osoby w państwie członkowskim, na którą to osobę podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne może mieć wpływ, wraz ze wskazaniem państwa członkowskiego, z którym powiązana jest taka osoba.	T	Pkt 12	12) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli występują.	
Ust. 15	15. Brak reakcji ze strony administracji podatkowej na dane podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne nie oznacza zaaprobowania ważności lub sposobu	T	Art. 86k § 3	§ 3. Publikując wyjaśnienia, o których mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych może wskazać NSP schematów podatkowych, których te wyjaśnienia dotyczą. Niewskazanie NSP schematu podatkowego nie wyklucza możliwości zastosowania	

	opodatkowania tego uzgodnienia.			klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do takiego schematu podatkowego.	
Ust. 16	16. W celu ułatwienia wymiany informacji, o których mowa w ust. 13 niniejszego artykułu, Komisja przyjmuje ustalenia praktyczne niezbędne do wykonania przepisów niniejszego artykułu, w tym środki służące standaryzacji przekazywania informacji określonych w ust. 14 niniejszego artykułu, w ramach procedury ustanowienia standardowego formularza przewidzianego w art. 20 ust. 5.	N			
Ust. 17	17. Komisja nie ma dostępu do informacji, o których mowa w ust. 14 lit. a), c) i h).	N			
Ust. 18	18. Automatyczna wymiana informacji odbywa się w ciągu jednego miesiąca od końca kwartału, w którym te informacje przekazano. Pierwsze informacje zostaną przekazane do dnia 31 października 2020 r.”;	T		Planowana zmiana legislacyjna w 2019 r.	
Pkt 3 art. 20 ust. 5	5. Komisja przyjmuje zgodnie z procedurą, o której mowa w art. 26 ust. 2, standardowe formularze, w tym ustalenia językowe, w następujących przypadkach: a) do celów automatycznej wymiany informacji dotyczących interpretacji indywidualnych prawa podatkowego	N			

	o wymiarze transgranicznym i uprzednich porozumień cenowych na mocy art. 8a przed dniem 1 stycznia 2017 r.; b) do celów automatycznej wymiany informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych zgodnie z art. 8ab przed dniem 30 czerwca 2019 r.Treść standardowych formularzy nie wykracza poza elementy podlegające wymianie informacji wymienione w art. 8a ust. 6 i art. 8ab ust. 14 oraz inne obszary związane z tymi elementami i niezbędne do osiągnięcia celów, odpowiednio, art. 8a i art. 8ab. Ustalenia językowe, o których mowa w akapicie pierwszym, nie uniemożliwiają państwom członkowskim przekazywania informacji, o których mowa w art. 8a i 8ab, w dowolnym z języków urzędowych Unii. Ustalenia językowe mogą jednak przewidywać, że najistotniejsze elementy takich informacji należy przekazywać również w innym języku urzędowym Unii.				
Pkt 4. art. 21 ust. 5	5. Do dnia 31 grudnia 2017 r. Komisja opracuje bezpieczną centralną bazę danych państw członkowskich w zakresie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, gdzie zapisywane będą informacje przekazywane na mocy art. 8a ust. 1 i	N			

	2 w celu spełnienia wymogu automatycznej wymiany informacji przewidzianego w tych ustępach, a także zapewni tej bazie danych wsparcie techniczne i logistyczne. Do dnia 31 grudnia 2019 r. Komisja opracuje bezpieczną centralną bazę danych państw członkowskich w zakresie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, gdzie zapisywane będą informacje przekazywane na mocy art. 8ab ust. 13, 14 i 16 w celu spełnienia wymogu automatycznej wymiany informacji przewidzianego w tych ustępach, a także zapewni tej bazie danych wsparcie techniczne i logistyczne. Do informacji zapisanych w tej bazie danych dostęp mają właściwe organy wszystkich państw członkowskich. Komisja również ma dostęp do informacji zapisanych w tej bazie danych, jednakże w granicach wskazanych w art. 8a ust. 8 i art. 8ab ust. 17. Komisja przyjmuje niezbędne ustalenia praktyczne zgodnie z procedurą, o której mowa w art. 26 ust. 2. Do czasu uzyskania przez bezpieczną centralną bazę danych zdolności operacyjnej automatyczna wymiana przewidziana w art. 8a ust. 1 i 2 oraz art. 8ab ust. 13, 14 i 16 prowadzona jest zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu i mającymi zastosowanie ustaleniami praktycznymi.				

Pkt 5. art. 23 ust. 3	3. Państwa członkowskie przekazują Komisji roczną ocenę skuteczności automatycznej wymiany informacji, o której mowa w art. 8, 8a, 8aa i 8ab, a także jej praktyczne wyniki. Komisja określa – w drodze aktów wykonawczych – formę i warunki przekazywania tej rocznej oceny. Te akty wykonawcze przyjmuje się zgodnie z procedurą, o której mowa w art. 26 ust. 2.	T		Planowana zmiana legislacyjna w 2019 r.	
Pkt 6 art. 25a	*Artykuł 25a* **Sankcje** Państwa członkowskie przyjmują przepisy dotyczące sankcji mających zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z niniejszą dyrektywą dotyczących art. 8aa i 8ab oraz przyjmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia stosowania tych sankcji. Sankcje te muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające	T	Art. 6	**Art. 5.** Art. 80e. § 1. Kto wbrew obowiązkowi nie składa Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o cenach transferowych, o której mowa w art. 23zf ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11t ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, albo składa tę informację po terminie lub składa nieprawdziwą informację, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. „§ 2. W przypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Art. 80f. § 1. Kto wbrew obowiązkowi: 1) nie przekazuje właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym, albo przekazuje informacje po terminie, 2) nie przekazuje właściwemu organowi danych dotyczących podmiotów, którym udostępniono standaryzowany schemat podatkowy, albo przekazuje je po terminie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. § 2. Tej samej karze podlega, kto wbrew obowiązkowi nie składa informacji, o której mowa w art. 86j § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. § 3. Karze określonej w § 1 podlega również, kto	

				wbrew obowiązkowi: 1) nie informuje pisemnie podmiotu obowiązanego do przekazania schematu podatkowego o tym obowiązku lub robi to po terminie, 2) nie przekazuje podmiotowi obowiązanemu do przekazania schematu podatkowego danych, o których mowa w art. 86f § 1 dotyczących schematu podatkowego lub robi to po terminie, 3) nie informuje pisemnie podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym lub robi to po terminie 4) nie występuje do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego lub robi to po terminie. § 4. Kto, wbrew art. 86i § 4 ustawy Ordynacja podatkowa posługuje się unieważnionym NSP podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. § 5. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1-4, podlega karze grzywny za wykroczenie.”.	
Pkt 7. art. 27	*Artykuł 27* **Sprawozdawczość** 1. Co pięć lat po dniu 1 stycznia 2013 r. Komisja składa Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie na temat stosowania niniejszej dyrektywy. 2. Co dwa lata po dniu 1 lipca 2020 r. państwa członkowskie i Komisja oceniają znaczenie załącznika IV, a Komisja przedstawia sprawozdanie Radzie. W stosownych przypadkach sprawozdaniu towarzyszy wniosek ustawodawczy.”;	N			

Pkt 8	dodaje się załącznik IV w brzmieniu określonym w załączniku do niniejszej dyrektywy				
Art. 2					
Ust. 1	1. Państwa członkowskie przyjmują i publikują, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2019 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Niezwłocznie informują o tym Komisję. Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 lipca 2020 r. Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określane są przez państwa członkowskie.			Częściowa transpozycja przepisów dyrektywy w ustawie, która wchodzi w życie 1 stycznia 2019 r.	
Ust. 2	2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.	N			
Art. 3	Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie dwudziestego dnia po jej opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.	N			
Art. 4	Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.	N			

	Sporządzono w Brukseli dnia 25 maja 2018 r.				
ZAŁĄCZNIK	ZAŁĄCZNIK IV CECHY ROZPOZNAWCZE		Art. 3 pkt 19		
Część I.	**Kryterium głównej korzyści** Ogólne cechy rozpoznawcze należące do kategorii A i szczególne cechy rozpoznawcze należące do kategorii B i kategorii C pkt 1 lit. b) ppkt (i), lit. c) i d) można uwzględnić jedynie, jeżeli spełnione jest »kryterium głównej korzyści«. Kryterium to jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa. W kontekście cechy rozpoznawczej należącej do kategorii C pkt 1 spełnienie warunków określonych w kategorii C pkt 1 lit. b) ppkt (i), lit. c) lub d) nie może samo w sobie być powodem uznania, że dane uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści.		Dodanie Art. 86a. § 2.	**Art. 86a.** § 2. § 2. Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej takiej jak rozsądnie oczekiwana lub wynikająca w związku z wykonaniem uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.	
Część II:	**Kategorie cech rozpoznawczych**				
A.	**Ogólne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści**				

1	Uzgodnienie, w ramach którego właściwy podatnik lub uczestnik uzgodnienia zobowiązuje się do przestrzegania klauzuli poufności potencjalnie zobowiązującej go do nieujawniania wobec innych pośredników lub organów podatkowych, w jaki sposób dane uzgodnienie może zapewniać korzyść podatkową.	T	Art. 86a. § 1 pkt 5a	a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej.	
2	Uzgodnienie, w ramach którego pośrednik jest uprawniony do otrzymania zapłaty (lub też odsetek, wynagrodzenia za koszty finansowania oraz innych opłat) za uzgodnienie, a wysokość tej zapłaty ustala się na podstawie: a) kwoty korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia; lub b) tego, czy dzięki uzgodnieniu rzeczywiście uzyskano korzyść podatkową. Obejmuje to zobowiązanie po stronie pośrednika do częściowego lub całkowitego zwrotu zapłaty w przypadku, gdy nie uzyskano części lub całości przewidywanej korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia.	T	Art. 86a. § 1 pkt 5 b i c	b) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia, c) promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej, niż zakładano.	
3	Uzgodnienie, które wymaga znacznie ujednoliconej dokumentacji lub struktury i jest dostępne dla więcej niż jednego właściwego podatnika oraz może zostać wdrożone bez potrzeby znacznego dostosowywania.	T	**Art. 86a.** § 1 pkt 5d	d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia schematu u więcej niż jednego korzystającego,	
B.	**Szczególne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści**				

1	Uzgodnienie, w ramach którego jego uczestnik podejmuje rozmyślne działania obejmujące nabycie przedsiębiorstwa przynoszącego straty, zaprzestanie głównej działalności takiego przedsiębiorstwa i wykorzystywanie jego strat w celu zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do innej jurysdykcji lub przyspieszenie wykorzystania tych strat.	T	**Art. 86a.** § 1 pkt 5e	e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestanie głównej działalności takiej spółki i wykorzystywanie strat takiej spółki w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat,	
2	Uzgodnienie, które prowadzi do przekształcenia dochodu w kapitał, darowizny lub inne kategorie dochodów, które są niżej opodatkowane lub zwolnione z podatku.	T	**Art. 86a.** § 1 pkt 5f	f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów), lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,	
3	Uzgodnienie, które obejmuje transakcje okrężne generujące fikcyjny obrót środków, mianowicie poprzez angażowanie podmiotów pośredniczących nieodgrywających żadnych innych podstawowych funkcji gospodarczych lub poprzez zawieranie transakcji wzajemnie się kompensujących lub znoszących, lub mających inne podobne funkcje.	T	**Art. 86a.** § 1 pkt 5g	g) czynności prowadzą do okrężnego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących nie pełniących istotnych funkcji gospodarczych, lub działania, które wzajemnie się znoszą lub kompensują lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne cechy,	
C.	**Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z transakcjami transgranicznymi**				
1	Uzgodnienie, które obejmuje podlegające odliczeniu płatności transgraniczne między co najmniej	T	**Art. 86a.** § 1 pkt 5h i pkt 12a	h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi i w państwie	

	dwoma powiązanymi przedsiębiorstwami, w przypadku gdy jest spełniony co najmniej jeden z następujących warunków: a) odbiorca nie jest rezydentem do celów podatkowych w żadnej jurysdykcji podatkowej; b) odbiorca jest wprawdzie rezydentem do celów podatkowych w jednej z jurysdykcji, jednak jurysdykcja ta: (i) nie pobiera podatku od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub niemal zerowej; lub (ii) znajduje się w wykazie jurysdykcji państw trzecich, które zostały ocenione wspólnie przez państwa członkowskie lub w ramach OECD jako niechętne współpracy; c) wspomniane płatności są objęte całkowitym zwolnieniem z podatku w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych; d) wspomniane płatności są objęte preferencyjnym systemem podatkowym w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych.			miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy: - nie nakłada się podatku od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5% , - płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania. 12) szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków: a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz: - odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw, - odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, określonych na podstawie przepisów podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych.	
2	O odliczenia z tytułu tej samej amortyzacji składnika aktywów występuje się w więcej niż jednej jurysdykcji.	T	**Art. 86a.** § 1 pkt 12b	b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,	
3	O ulgę z tytułu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do tej	T	**Art. 86a.** § 1 pkt 12c	c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego	

	samej pozycji dochodów lub kapitału występuje się w więcej niż jednej jurysdykcji.			opodatkowania w więcej niż jednym państwie,	
4	Istnieje uzgodnienie, które obejmuje przeniesienie aktywów i w ramach którego kwoty uznawane za należne w zamian za te aktywa znacznie się różnią w odpowiednich jurysdykcjach.		**Art. 86a.** § 1 pkt 12d	d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%,	
D.	**Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z automatyczną wymianą informacji i własnością rzeczywistą**				
1	Uzgodnienie, którego skutkiem może być obejście obowiązku dokonania zgłoszenia zgodnie z przepisami wdrażającymi ustawodawstwo Unii lub równoważnymi porozumieniami w sprawie automatycznej wymiany informacji na temat »rachunków finansowych«, w tym porozumieniami z państwami trzecimi, lub uzgodnienie, które wykorzystuje brak takich przepisów lub porozumień. Takie uzgodnienia obejmują przynajmniej: a) wykorzystanie rachunku, produktu lub inwestycji, które nie są lub rzekomo nie są »rachunkiem finansowym«, ale mają cechy, które są w znacznej mierze podobne do cech »rachunku finansowego«; b) przenoszenie »rachunków finansowych« lub aktywów do jurysdykcji, lub wybór jurysdykcji, które nie są związane umowami w		**Art. 86a.** § 1 pkt 12e	może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień lub ich niewłaściwe wdrożenie. Dotyczy to w szczególności uzgodnień, w których: - wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie spełniają definicji rachunku finansowego, lecz posiadają cechy rachunku finansowego, - dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych tych państw, z którymi brak jest podstawy do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku, - dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach	

	sprawie automatycznej wymiany informacji na temat »rachunków finansowych« z państwem, w którym właściwy podatnik ma miejsce zamieszkania; c) zmianę klasyfikacji dochodu i kapitału na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji na temat »rachunków finansowych«; d) przenoszenie lub konwersję »instytucji finansowej« lub »rachunku finansowego« lub znajdujących się tam aktywów do »instytucji finansowej« lub na »rachunek finansowy« lub do aktywów, które nie podlegają zgłaszaniu w ramach automatycznej wymiany informacji na temat »rachunków finansowych«; e) wykorzystanie osób prawnych, uzgodnień lub struktur, które eliminują lub mają na celu wyeliminowanie obowiązku zgłoszenia ciążącego na najmniej jednym »posiadaczu rachunku« lub »osobie kontrolującej« na mocy przepisów o automatycznej wymianie informacji na temat »rachunków finansowych«; f) uzgodnienia, które powodują, że procedury należytej staranności stosowane przez »instytucje finansowe« są nieskuteczne lub które wykorzystują słabości takich procedur stosowanych przez »instytucje finansowe« w celu			finansowych, - dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucję finansową, rachunek finansowy lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, - wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, - wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy lub posiadającymi nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych.	

	wywiązania się z obowiązków zgłaszania informacji finansowych, w tym wybór jurysdykcji, które posiadają nieodpowiednie lub słabe systemy egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy lub słabe wymogi w zakresie przejrzystości wobec osób prawnych lub konstrukcji prawnych.				
2	Uzgodnienie obejmujące łańcuch nieprzejrzystej własności prawnej lub własności rzeczywistej z wykorzystaniem osób, konstrukcji lub struktur prawnych: a) które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej wspomaganej odpowiednim personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami; oraz b) które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca rezydencji co najmniej jednego z właścicieli rzeczywistych aktywów będących w posiadaniu takich osób, konstrukcji lub struktur prawnych; oraz c) jeżeli nie można wskazać właścicieli rzeczywistych takich osób, konstrukcji lub struktur prawnych, zgodnie z definicją w dyrektywie (UE) 2015/849.		**Art. 86a.** § 1 pkt 12f	f) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych: - które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej, - które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, - jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2018 poz. 723),	
E.	**Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z ustalaniem cen transferowych**				

1	Uzgodnienie obejmujące wykorzystanie jednostronnych zasad »bezpiecznej przystani«.		**Art. 86a.** § 1 pkt 12 g	g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych,	
2	Uzgodnienie obejmujące przeniesienie trudnych do wycenienia wartości niematerialnych i prawnych. Termin »trudne do wycenienia wartości niematerialne i prawne« obejmuje wartości niematerialne i prawne lub prawa do nich, w przypadku których to wartości w momencie ich przenoszenia między powiązanymi przedsiębiorstwami: a) nie istniały wiarygodne wartości porównywalne; oraz b) w momencie rozpoczęcia transakcji prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub dochodów, które miały pochodzić od wartości niematerialnych i prawnych, lub założenia zastosowane przy wycenie wartości niematerialnych i prawnych, są w wysokim stopniu niepewne, co sprawia, że w chwili przeniesienia trudno jest przewidzieć stopień ostatecznego powodzenia w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych.		**Art. 86a.** § 1 pkt 12 i 14	pkt 12 lit h) dochodzi do przeniesienia praw trudnych do wyceny wartości niematerialnych, 14) trudne do wyceny wartości niematerialne – rozumie się przez to wartości niematerialne, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązanymi nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej oraz prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych dochodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim poziomem niepewności;	
3	Uzgodnienie obejmujące		**Art. 86a.** § 1	i) pomiędzy podmiotami powiązanymi dochodzi	

	transgraniczne przeniesienie funkcji lub ryzyka lub aktywów wewnątrz grupy, jeżeli prognozowany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem, w trzyletnim okresie po przeniesieniu, wynosi mniej niż 50 % prognozowanego rocznego wyniku finansowego takiego podmiotu lub podmiotów przed odsetkami i opodatkowaniem, gdyby nie dokonano przeniesienia.		pkt 12	do przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia;	

POZOSTAŁE PRZEPISY PROJEKTU[4)]

Jedn. red.	Treść przepisu projektu krajowego	Uzasadnienie wprowadzenia przepisu

[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

Ministerstwo Finansów

Ministerswo Finansów
Departament Systemu Podatkowego

ODWRÓCONA TABELA ZGODNOŚCI

Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw

Jedn. red.	Treść przepisu projektu	Uzasadnienie wprowadzenia przepisu
Art. 1 - Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, 1540 i 1552)		
Art. 3 ust. 2b w pkt 8	w art. 3 w ust. 2b w pkt 7 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 8 w brzmieniu: „8) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 6a.”	Zmiana polega na wskazaniu expressis verbis, iż nowa kategoria dochodów (przychodów) jakim są dochody z niezrealizowanych zysków, określona w dodawanym Rozdziale 6a stanowi dochód (przychód) osiągnięty na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 2a ustawy o PIT. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT Rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. podatku z tytułu wyjścia, exit tax).
Art. 5a pkt 46 – 50	w art. 5a w pkt 45 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 46-50 w brzmieniu: „46) walucie wirtualnej – oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu; 47) ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – oznacza to ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, 1162 i 1291); 48) ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oznacza to ustawę z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723, 1075 i 1499); 49) pożyczce papierów wartościowych – oznacza to transakcję, o której mowa w art. 3 pkt 7-9 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/2365 z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie przejrzystości transakcji finansowanych z użyciem papierów wartościowych i ponownego wykorzystania oraz zmiany rozporządzenia (UE) nr 648/2012 (Dz. Urz. UE L 337 z 23.12.2015, str. 1), realizowaną na papierach wartościowych na warunkach określonych w tym rozporządzeniu, jeżeli zwrot pożyczonych papierów wartościowych albo spełnienie, w miejsce umówionego,	Zmiany polegają na uzupełnieniu słowniczka definicji.

	innego świadczenia następuje nie później niż w terminie 12 miesięcy licząc od końca miesiąca, w którym przekazano papiery wartościowe w ramach takiej pożyczki; 50) rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki: a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części, b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi, c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju miejsca zamieszkania w przypadku należności uzyskiwanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą; przy ocenie czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą art. 30f ust. 20 stosuje się odpowiednio..	
Art. 9 ust. 3a	W art. 9: a) w ust. 1a po wyrazach "art. 30f" dodaje się wyrazy "i art. 30h", b) w ust. 2 wyrazy „oraz art. 30f" zastępuje się wyrazami „art. 24e ust. 3, art. 30f oraz art. 30h", c) ust. 3a otrzymuje brzmienie: „3a. Przepis ust. 3 nie ma zastosowania do strat: 1) z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8; 2) z odpłatnego zbycia walut wirtualnych; 3) z niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 6a; 4) ze źródeł przychodów, z których dochody są wolne od podatku dochodowego.	Zmiana dotycząca art. 9 ust. 3a ustawy polega na wyłączeniu możliwość pomniejszania dochodu o straty z odpłatnego zbycia walut wirtualnych. Nadwyżka kosztów poniesionych w danym roku podatkowym nad przychodami osiągniętymi w tym samym roku, zwiększać będzie koszty uzyskania przychodów w następnym roku podatkowym. Regulacja ta wynika zatem z przyjętej konstrukcji rozliczania w podatku PIT dochodów uzyskiwanych ze zbycia walut wirtualnych. Ponadto przepis wprowadza wyłączenie możliwości rozliczania strat z tytułu niezrealizowanych zysków.
Art. 10 ust. 1 pkt 8b	w art. 10: a) w ust. 1 po pkt 8a dodaje się pkt 8b w brzmieniu: „8b) niezrealizowane zyski;",	Zmiana polega na dodaniu do katalogu źródeł przychodów określonych w art. 10 ust. 1 ustawy PIT w pkt 8a odrębnego źródła pn. „niezrealizowane zyski".
Art. 17 ust. 1 pkt 11 – 12 i ust. 1f – 1h	w art. 17: a) w ust. 1 po pkt 10 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 11 i 12 w brzmieniu: „11) przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej; 12) przychody z tytułu pożyczki papierów wartościowych.", b) po ust. 1e dodaje się ust. 1f 1h w brzmieniu:	Regulacja art. 17 ust. 1 pkt 11 i 12 ustawy o PIT kwalifikuje do przychodów z kapitałów pieniężnych przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej (pkt 11) oraz przychody z pożyczek papierów wartościowych (pkt 12). Dodawany przepis art. 1f określają sposób rozumienia pojęcia

	„1f. Przez odpłatne zbycie waluty wirtualnej rozumie się wymianę waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub regulowanie innych zobowiązań walutą wirtualną. 1g. Przepis ust. 1 pkt 11 stosuje się również do przychodów uzyskanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, z wyjątkiem działalności, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, zaliczanej do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. 1h. Przychodem z tytułu pożyczki papierów wartościowych jest ustalona na dzień zwrotu pożyczonych papierów wartościowych albo na dzień wykonania, w miejsce zwrotu papierów wartościowych, innego świadczenia kwota stanowiąca różnicę pomiędzy: 1) wartością udzielonej pożyczki papierów wartościowych a wartością zwróconych papierów wartościowych lub wartością tego innego świadczenia albo 2) wartością udzielonej pożyczki określoną według umownego kursu sprzedaży waluty obcej, a wartością tej pożyczki określoną według umownego kursu odkupu tej waluty w przypadku, gdy przedmiotem pożyczki papierów wartościowych są papierów wartościowe nominowane lub waloryzowane w walucie obcej.”;	„odpłatne zbycie waluty wirtualnej”. Przychód z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej będzie powstawał w sytuacji, gdy za walutę wirtualną otrzymywane są „tradycyjne” środki płatnicze i wartości pieniężne lub następuje „zapłata” wirtualną walutą za określony towar, usługę lub prawo majątkowe (inne niż waluta wirtualna) albo uregulowanie nią innego zobowiązania Odpłatnym zbyciem waluty wirtualnej nie będzie zatem wymiana waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną. Taka wymiana między walutami wirtualnymi nie będzie rodziła skutków w podatku dochodowym. Przepis 1g włącza do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych przychody uzyskane z obrotu walutami wirtualnymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, z wyjątkiem działalności, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Dodawany przepis art. 17 ust. 1h reguluje sposób określania przychodu z pożyczki papierów wartościowych.
Art. 21 ust. 1, pkt 130c, pkt 146, ust. 37 i 38	w art. 21: a) w ust. 1: – po pkt 130b dodaje się pkt 130c w brzmieniu: „130c) dochody osiągnięte przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, z odsetek lub dyskonta od obligacji: a) o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok oraz, b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych chyba że na moment osiągnięcia dochodu podatnik jest podmiotem powiązanym z emitentem tych obligacji w sposób określony w art. 25 niniejszej ustawy lub art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób	Zmiana dotycząca art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy wprowadza zwolnienie podatkowe dla dochodów osób fizycznych będących nierezydentami z tytułu odsetek lub dyskonta od oferowanych na rynkach zagranicznych, obligacji innych niż wskazane w pkt 130 i w pkt 130b w art. 21 ust. 1 ustawy. Dodawany pkt 146 w art. 21 ust. 1 ustawy wprowadza zwolnienie związane z realizacją umów offsetowych. W tym zakresie dotychczas zostało wydanych kilkanaście rozporządzeń Ministra Finansów o zaniechaniu poboru podatku dochodowego. Mając na uwadze ten fakt oraz charakter dochodów objętych zaniechaniem wydaje się uzasadnione wdrożenie go na stałe do systemu podatków dochodowych. Zmiana dotycząca ust. 37 i 38 w art. 21 ustawy ma związek ze zwolnieniem wskazanych w pkt 146 ust. 1 dotyczącym określonych

	prawnych oraz posiada, bezpośrednio lub pośrednio, łącznie z innymi podmiotami powiązanymi w rozumieniu tych przepisów więcej niż 10% wartości tych obligacji;”, – w pkt 145 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 146 w brzmieniu: „146) dochody uzyskane przez podatników mających miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu: a) nieodpłatnego nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know–how), b) nieodpłatnego nabycia prawa do używania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know–how), na podstawie umowy użyczenia lub umowy o podobnym charakterze, c) nieodpłatnego nabycia usług szkoleniowych, d) otrzymania bezzwrotnego wsparcia finansowego, pod warunkiem że wsparcie to jest przeznaczone i zostanie wykorzystane wyłącznie na produkty wojskowe – będących przedmiotem zobowiązania offsetowego w ramach wykonywania umów zawieranych przez Skarb Państwa.”, b) dodaje się ust. 37 i 38 w brzmieniu: „37. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 146, dotyczy również podatników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w przypadku nieodpłatnego nabycia wartości, praw, usług lub otrzymania bezzwrotnego wsparcia finansowego, określonych w ust. 1 pkt 146, od podatników, o których mowa w tym przepisie, lub za ich pośrednictwem, jeżeli te wartości, prawa, usługi lub wsparcie finansowe zostaną przeznaczone wyłącznie na cele wojskowe. 38. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 146, ma zastosowanie do dochodów wymienionych w tym przepisie, pozostających w związku z ustanowieniem lub utrzymaniem potencjału mającego na celu ochronę podstawowych interesów bezpieczeństwa państwa w zakresie produkcji bronią, amunicją lub materiałami wojennymi, pod warunkiem, że produkty te przeznaczone zostaną wyłącznie na cele wojskowe.”.	dochodów wynikających z realizacji umów offsetowych. Wprowadza dodatkowe warunki stosowania tego zwolnienia (wyłącznie na cele wojskowe) oraz poszerzają jego zakres.
Art. 22 ust.	w art. 22:	Zmiana ust. 1n dotyczy zasad ustalenia wartości składników majątku

1n, ust. 1na, 7g i ust. 14-16	a) ust. 1n otrzymuje brzmienie: „1n. W przypadku prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład wartość poszczególnych składników majątku wchodzących w skład tego zagranicznego zakładu ustala się, z zastrzeżeniem ust. 1, w wysokości: 1) wartości rynkowej określonej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30h, w państwie miejsca zamieszkania podatnika lub w państwie położenia jego zakładu zagranicznego w tym, jeżeli zakład ten został zlikwidowany, chyba że organ podatkowy określi tę wartość w innej wysokości – w przypadku gdy składniki majątku, w tym przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa, są przenoszone z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej; przepis ust. 1l stosuje się odpowiednio, lub 2) przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych tego podatnika, niezaliczonej do kosztów w jakiejkolwiek formie, nie wyższej jednak od wartości rynkowej składnika majątku – jeżeli składnik ten jest przenoszony z państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w przypadku gdy państwo to nie określi dla tego składnika majątku wartości rynkowej, o której mowa w pkt 1, albo zwolni z opodatkowania tę wartość, albo jeżeli składnik ten jest przenoszony z terytorium państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej; przepis ust. 1l stosuje się odpowiednio.”, b) po ust. 1n dodaje się ust. 1na w brzmieniu: „1na. Przepis ust. 1n stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, prowadzącego działalność gospodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który: 1) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w celu wykorzystywania w tej działalności, składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku likwidacji tego zagranicznego zakładu, lub 2) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w związku ze zmianą miejsca zamieszkania, składnik majątku wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej poza terytorium	wchodzących w skład położonego w Polsce zagranicznego zakładu podatnika będącego nierezydentem, w związku z ich przeniesieniem na terytorium RP. Dodany ust. 1na przewiduje odpowiednie stosowanie zasad wynikających z ust. 1n art. 22 do polskiego rezydenta, który przeniósł na terytorium RP (pkt 1) składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub (pkt 2) działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Projektowany ust. 7h przewiduje odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących korekty kosztu uzyskania przychodu w sytuacji orzeczenia korekty wartości rynkowej składnika majątku przez organ podatkowy. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy Rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. W dodawanych ustępach 14-16 określono, co stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz zasady potrącania tychże kosztów.

	Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w wyniku likwidacji takiej działalności.”, c) po ust. 7f dodaje się ust. 7g w brzmieniu: „7g. Przepisy ust. 7c i 7d stosuje się odpowiednio do korekty wartości rynkowej składnika majątku, wynikającej z decyzji organu podatkowego określającej wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 lub 2a, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30h, przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, z którego terytorium składnik ten został przeniesiony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”, d) dodaje się ust. 14–16 w brzmieniu: „14. Koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia waluty wirtualnej stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie lub zbycie waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. 15. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 14, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 16. 16. Nadwyżka kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 14, nad przychodami z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej uzyskanymi w roku podatkowym, powiększa koszty uzyskania przychodów poniesione w następnym roku podatkowym.	
Art. 22b ust. 2 pkt 1a	w art. 22: a) ust. 1n otrzymuje brzmienie: „1n. W przypadku prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład wartość poszczególnych składników majątku wchodzących w skład tego zagranicznego zakładu ustala się, z zastrzeżeniem ust. 1, w wysokości: 1) wartości rynkowej określonej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30h, w państwie miejsca zamieszkania podatnika lub w państwie położenia jego	Zmiana dotyczy amortyzacji wartości firmy ujawnionej w związku z przeniesieniem do Polski przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego państwa UE, jeśli podlegała ona opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków.

	zakładu zagranicznego w tym, jeżeli zakład ten został zlikwidowany, chyba że organ podatkowy określi tę wartość w innej wysokości – w przypadku gdy składniki majątku, w tym przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa, są przenoszone z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej; przepis ust. 1l stosuje się odpowiednio, lub 2) przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych tego podatnika, niezaliczonej do kosztów w jakiejkolwiek formie, nie wyższej jednak od wartości rynkowej składnika majątku – jeżeli składnik ten jest przenoszony z państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w przypadku gdy państwo to nie określi dla tego składnika majątku wartości rynkowej, o której mowa w pkt 1, albo zwolni z opodatkowania tę wartość, albo jeżeli składnik ten jest przenoszony z terytorium państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej; przepis ust. 1l stosuje się odpowiednio.”, b) po ust. 1n dodaje się ust. 1na w brzmieniu: „1na. Przepis ust. 1n stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, prowadzącego działalność gospodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który: 1) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w celu wykorzystywania w tej działalności, składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku likwidacji tego zagranicznego zakładu, lub 2) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w związku ze zmianą miejsca zamieszkania, składnik majątku wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w wyniku likwidacji takiej działalności.”, c) po ust. 7f dodaje się ust. 7g w brzmieniu: „7g. Przepisy ust. 7c i 7d stosuje się odpowiednio do korekty wartości rynkowej składnika majątku, wynikającej z decyzji organu podatkowego określającej wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 lub 2a, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30h, przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, z którego terytorium składnik ten został przeniesiony na terytorium	

	Rzeczypospolitej Polskiej.”, d) dodaje się ust. 14–16 w brzmieniu: „14. Koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia waluty wirtualnej stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie lub zbycie waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. 15. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 14, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 16. 16. Nadwyżka kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 14, nad przychodami z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej uzyskanymi w roku podatkowym, powiększa koszty uzyskania przychodów poniesione w następnym roku podatkowym.	
Art. 22c pkt 4	w art. 22c pkt 4 otrzymuje brzmienie: „4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 22b ust. 2 pkt 1 i 1a,	Zmiana ma charakter dostosowawczy i polega na dodaniu odesłania do nowego pkt 1a w art. 22b ust. 2 ustawy.
Art. 22g ust. 1 pkt 7 i 8	w art. 22g w ust. 1: a) pkt 7 otrzymuje brzmienie: „7) w razie prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład – wartość, o której mowa w art. 22 ust. 1n.”, b) w pkt 7 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 8 w brzmieniu: „8) w razie, gdy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przeniósł w celu wykorzystywania w prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności gospodarczej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku jego likwidacji, lub przeniósł w związku ze zmianą miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w celu wykorzystywania w tej działalności składnik majątku wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – wartość określona zgodnie z art. 22 ust. 1na.	Zmiana w zakresie zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Dodawany pkt 8 dotyczy ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku podatnika, który przeniósł do Polski składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej.
Art. 23 ust. 1 pkt 6, 34a, 34b, 38d, 67,	w art. 23: a) w ust. 1: – po pkt 6 dodaje się pkt 6a w brzmieniu:	Dodany do art. 23 ust. 1 określa wydatki nieuznawane za koszty uzyskania przychodu, nowy pkt 6a dotyczy strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, które zostały

ust. 3ea	„6a) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, jeżeli te środki lub wartości zostały przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w sposób określony w art. 30h;”, – po pkt 34 dodaje się pkt 34a i 34b w brzmieniu: „34a) strat w części niepokrytej spłatą nabytych wierzytelności, w tym nabytego pakietu wierzytelności, o którym mowa w art. 24e; 34b) wydatków na nabycie wierzytelności, jeżeli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, w której podatnik jest wspólnikiem – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z tego uprzedniego lub pierwszego zbycia;”, – po pkt 38c dodaje się pkt 38d w brzmieniu: „38d) wydatków na nabycie papierów wartościowych będących przedmiotem pożyczki papierów wartościowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia zwróconych w ramach tej umowy pożyczki papierów wartościowych albo z odpłatnego zbycia zwróconych z kolejnej pożyczki papierów wartościowych;", – po pkt 65 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 66 w brzmieniu: "66) poniesionych wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną.”, b) po ust. 3e dodaje się ust. 3ea w brzmieniu: „3ea. W przypadkach gdy podatnik wniósł do spółki niebędącej osobą prawną wkład niepieniężny, a spółka niebędąca osobą prawną uległa przekształceniu w spółkę lub została przejęta przez spółkę, przez wydatki o których mowa w ust. 1 pkt 38 i art. 38d oraz art. 24 ust. 8, na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki, uważa się wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie.	przeniesione poza terytorium RP w sytuacjach wskazanych w art. 30j ustawy PIT. Przepis pkt 34a wskazuje, że wykazana strata przy zbyciu wierzytelności, w tym w ramach zbycia pakietu wierzytelności, w części niepokrytej spłatą nabytych wierzytelności nie jest kosztem uzyskania przychodów. Dodawany pkt 34b wyklucza z kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie kolejnych wierzytelności, jeśli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędąca osobą prawną, której podatnik jest wspólnikiem – w części przekraczającej uzyskany przychód przez podatnika z tego uprzedniego zbycia. Dodawany pkt 38d w ust. 1 w art. 23 ustawy wyłącza z kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie papierów wartościowych przekazanych w drodze udzielonej pożyczki papierów wartościowych. Wydatki z takie będą kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia zwróconych w tej pożyczce papierów wartościowych. Dodany w pkt 67 przepis wyłącza z kosztów uzyskania przychodów ewentualnie poniesione wydatki związane z wymianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną (np. opłaty, prowizje). Celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących sposobu ustalania wysokości „wydatków na nabycie lub objęcie” udziałów w spółce kapitałowej powstałej z przekształcenia spółki osobowej do której podatnik wniósł wkłady niepieniężne, w dodanym w art. 23 nowym ust. 3ea wskazane zostało, iż wydatki takie określać się będzie na podstawie poniesionych przez podatnika wydatków na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczonych do kosztów w jakiejkolwiek formie.
Art. 23b ust. 2 pkt 1	w art. 23b w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie: „1) art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,”	Zmiana o charakterze porządkowym związana ze zdefiniowaniem w słowniczku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
Po rozdziale 4a dodaje się rozdział 4b w brzmieniu:	Rozdział 4b Ceny transferowe Oddział 1 Przepisy ogólne	Zmiana obejmuje wprowadzenie nowych regulacji w zakresie cen transferowych w miejsce dotychczasowych regulacji – art. 9a i art. 11 ustawy o CIT oraz art. 25 i 25a ustawy o PIT. Ujęcie nowych regulacji w odrębnych rozdziałach obu ustaw uzasadnione jest specyfiką

	Art. 23m. 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: 1) cenie transferowej – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy; 2) podmiocie – oznacza to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład; 3) podmiotach niepowiązanych – oznacza to podmioty inne niż podmioty powiązane w rozumieniu pkt 4; 4) podmiotach powiązanych – oznacza to: a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ: – ten sam inny podmiot lub – małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub d) podatnika i jego zagraniczny zakład; 5) powiązaniach – oznacza to relacje, o których mowa w pkt 4, występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi; 6) transakcji kontrolowanej – oznacza to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. 2. Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit a i b, rozumie się: 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%: a) udziałów w kapitale lub b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości	regulowanej tematyki, powodującej zasadność jej wyodrębnienia. Jednocześnie, ujęcie regulacji w odrębnych rozdziałach – podzielonych na oddziały dla lepszej czytelności regulacji – istotnie zwiększy przejrzystość wprowadzanych przepisów. Obecnie obowiązujące przepisy art. 9a i art. 11 ustawy o CIT oraz art. 25 i art. 25a ustawy o PIT, poprzez kilkukrotne ich nowelizacje stały się zbyt rozbudowane i przez to mało czytelne. Podkreślić należy, że dotychczasowe regulacje nie precyzowały w dostateczny sposób adresata przepisów – nie było w szczególności jasne, czy regulacje w zakresie cen transferowych mogą być stosowane bezpośrednio przez podatników. Konstrukcja wprowadzanych regulacji Rozdziału 1a ustawy o CIT i Rozdziału 4b ustawy o PIT w sposób bezpośredni wskazuje, że adresatami tych przepisów są zarówno organy podatkowe, jak i podatnicy. Doprecyzowanie kręgu adresatów spowoduje, że podatnicy będą mogli stosować wprowadzane regulacje w sposób bezpośredni. Intencją wprowadzenia zasady, że regulacje w zakresie cen transferowych adresowane są przede wszystkim do podatników (a nie tylko do organów podatkowych, jak ma to miejsce dzisiaj) jest przede wszystkim bezpośrednie zobowiązanie podatników do przestrzegania zasady ceny rynkowej już w momencie realizacji transakcji.

	prawnej, lub 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia. 3. Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada: 1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe; 2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne; 3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo. 4. Jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane. Art. 23n. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do transakcji kontrolowanych, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych. Oddział 2 Zasada ceny rynkowej Art. 23o. 1. Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. 2. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby	

	między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. 3. Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 2, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji. 4. W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub inną czynność, zwaną dalej „transakcją właściwą", uwzględniając: 1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane, 2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne na moment zawarcia transakcji - organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a tam gdzie jest to uzasadnione określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej. 5. Podstawą zastosowania ust. 4 nie może być wyłącznie: 1) trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo 2) brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach. 6. W okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa, organ podatkowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z warunkami i metodami uznanymi w tej decyzji. Art. 23p. 1. Ceny transferowe weryfikuje się stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach wybraną spośród następujących metod: 1) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej;	

	2) metoda ceny odprzedaży; 3) metoda koszt plus; 4) metoda marży transakcyjnej netto; 5) metoda podziału zysku. 2. W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie metod, o których mowa w ust. 1, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach. 3. Przy wyborze zastosowania metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania. 4. Określając wysokość dochodu (straty) organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że użycie innej metody jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach. 5. W przypadku gdy zgodnie z art. 23o ust. 4 organ podatkowy: 1) pomija transakcję kontrolowaną – odstępuje od zastosowania metody; 2) zastępuje transakcję kontrolowaną transakcją właściwą – stosuje metodę odpowiednią dla transakcji właściwej. Art. 23q. Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki: 1) w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane; 2) nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, a zapewnienie ich zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, wymaga dokonania korekty cen transferowych; 3) w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik; 4) podmiot powiązany, o którym mowa w pkt 3, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej	

	Polskiej albo w państwie lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem; 5) podatnik potwierdzi fakt dokonania korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta. Art. 23r. 1. W przypadku transakcji kontrolowanych stanowiących usługi o niskiej wartości dodanej organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki: 1) narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody, o której mowa w art. 23p ust. 1 pkt 3 albo 4, i wynosi: a) nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług albo b) nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług; 2) usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową; 3) usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje: a) rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji, b) sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług. 2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie do usług, które spełniają łącznie następujące warunki: 1) zostały wymienione w załączniku nr 4 do ustawy; 2) mają charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy; 3) nie stanowią głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych; 4) wartość tych usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie przekracza 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych; 5) nie są przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyłączeniem odsprzedaży usług nabytych we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu powiązanego (refakturowanie).	

	Art. 23s. 1. W przypadku transakcji kontrolowanej dotyczącej pożyczki organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości oprocentowania tej pożyczki, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki: 1) oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, aktualnym na dzień zawarcia tej umowy; 2) nie przewidziano wypłaty innych niż oprocentowanie opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii; 3) pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat; 4) w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty; 5) pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. 2. Kwoty pożyczki wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień wypłaty kwoty pożyczki. 3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do kredytu i emisji obligacji. 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza nie rzadziej niż raz w roku, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, o których mowa w ust. 1 pkt 1, biorąc pod uwagę rodzaje bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym. Art. 23t. 1. W przypadku gdy dochody podatnika zostaną przez administrację podatkową innego państwa uznane za dochody podmiotu powiązanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i zaliczone do podlegających opodatkowaniu dochodów tego podmiotu, dokonuje się korekty dochodów podatnika, jeżeli przepisy właściwych umów	

	międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, taką korektę przewidują. 2. Korekta dochodów, o której mowa w ust. 1, służy eliminowaniu podwójnego opodatkowania poprzez określenie dochodów podatnika, jakie byłyby przez podatnika uzyskane, gdyby warunki ustalone z podmiotem powiązanym mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 1, odpowiadały warunkom, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niepowiązanymi. 3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio przy określaniu dochodu podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, prowadzącego działalność przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, lub podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, prowadzącego działalność przez zagraniczny zakład położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie dochodów podlegających przypisaniu do tego zagranicznego zakładu. 4. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadkach, w których: 1) organ podatkowy określił dochody podatnika w związku z ustaleniem lub narzuceniem warunków, o których mowa w art. 23o ust. 2, pomiędzy podatnikami mającymi miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub 2) podatnik po zakończeniu kontroli podatkowej skorzystał z uprawnienia do skorygowania zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym w przypadku ujawnienia przez kontrolę nieprawidłowości w związku z ustaleniem lub narzuceniem warunków, o których mowa w art. 23o ust. 2, lub 3) podatnik skorzystał z uprawnienia do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji, zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, a kontrola celno-skarbowa została zakończona zawiadomieniem, o którym mowa w art. 83 ust. 2 tej ustawy. Art. 23u. Jeżeli warunki transakcji realizowanej pomiędzy osobą fizyczną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty	

	niepowiązane, z których żaden nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, przepisy art. 23o i art. 23p stosuje się odpowiednio. Art. 23v. 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia: 1) sposób i tryb oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, w tym kryteria porównywalności tych warunków, 2) sposób i tryb określania wysokości dochodu (straty) podatnika w drodze oszacowania z zastosowaniem metod, o których mowa w art. 23p ust. 1-3, w tym określania wynagrodzenia z tytułu przeniesienia pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, 3) sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych – mając na uwadze zapewnienie prawidłowości weryfikacji cen transferowych dokonywanej przez podatników i organy podatkowe oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wykaz krajów i terytoriów, stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, uwzględniając treść ustaleń w tym zakresie podjętych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, istnienie podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych między Rzecząpospolitą Polską a danym krajem lub terytorium, terminowość realizowania obowiązku wymiany informacji podatkowych oraz rzetelność, kompletność i czytelność przekazywanych informacji podatkowych, a także rzeczywiste cechy systemu podatkowego danego kraju lub terytorium, mogące doprowadzić do stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej. Oddział 3 Dokumentacja cen transferowych Art. 23w. 1. Podmioty powiązane są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych za rok podatkowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które	

	ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. 2. Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku podatkowym następujące progi dokumentacyjne: 1) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji towarowej; 2) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji finansowej; 3) 2 000 000 zł – w przypadku transakcji usługowej; 4) 2 000 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określona w pkt 1-3. 3. Progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla: 1) każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji; 2) strony kosztowej i przychodowej. 4. Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, o której mowa w ust. 2 i 3, jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana. 5. Przy ocenie czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny uwzględnia się: 1) jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz 2) kryteria porównywalności określone w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 1 pkt 1, oraz 3) metody weryfikacji cen transferowych, o których mowa w art. 23p ust. 1-3, oraz 4) inne istotne fakty i okoliczności transakcji kontrolowanej. Art. 23x. 1. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 23w ust. 2, odpowiada: 1) wartości kapitału – w przypadku pożyczki i kredytu; 2) wartości nominalnej – w przypadku emisji obligacji; 3) sumie gwarancyjnej – w przypadku poręczenia lub gwarancji; 4) wartości przypisanych przychodów lub kosztów – w przypadku przypisania dochodu (straty) do zakładu zagranicznego; 5) wartości właściwej dla danej transakcji kontrolowanej – w	

	przypadku pozostałych transakcji. 2. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 23w ust. 2, określa się na podstawie: 1) otrzymanych lub wystawionych faktur dotyczących danego roku podatkowego albo 2) umów lub innych dokumentów – w przypadku gdy faktura nie została wystawiona lub w przypadku transakcji finansowych, albo 3) otrzymanych lub przekazanych płatności – w przypadku gdy nie jest możliwe określenie tej wartości na podstawie pkt 1 i 2. 3. Określając wartość transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym, o których mowa w ust. 1, nie uwzględnia się wartości transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 23z. 4. Wartość transakcji kontrolowanej wyrażoną w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy. Art. 23y. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędom skarbowym oświadczenie o jej sporządzeniu, do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego. 2. W oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot powiązany oświadcza, że: 1) sporządził lokalną dokumentację cen transferowych; 2) ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. 3. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, podpisuje kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję, przy czym: 1) oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji – w przypadku gdy: a) kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo b) nie jest możliwe określenie kierownika jednostki; 2) nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika. 4. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych składa się za pomocą środków komunikacji	

	elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Art. 23z. Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych: 1) zawieranych wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeśli w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki: a) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 63a i 63b, b) nie poniósł straty podatkowej; 2) objętych decyzją w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa, w okresie, którego dotyczy ta decyzja; 3) których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych; 4) w przypadku gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami; 5) w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1579 i 2018 oraz z 2018 r. poz. 1560, 1603, 1669 i 1693); 6) realizowanych między grupą producentów rolnych wpisaną do rejestru, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 1026), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia: a) na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy, b) przez grupę producentów rolnych na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją; 7) realizowanych między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i	

	warzyw, działających na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu (Dz. U. z 2018 r. poz. 1131 i 1633), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia: a) na rzecz takiej grupy lub organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji, b) przez taką grupę lub organizację na rzecz jej członków, towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją; 8) polegających na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, przewidują, że dochody te mogą być opodatkowane tylko w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska. Art. 23za. 1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy: 1) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w tym roku świadczeń przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub 2) zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową: a) umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub b) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty. 2. Kwoty, o których mowa w ust. 1, wyrażone w walucie obcej,	

	przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej. Art. 23zb. 1. Podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych: 1) dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe; 2) której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 000 000 zł lub jej równowartość. 2. Kwoty przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy grupowa dokumentacja cen transferowych. 3. Grupowa dokumentacja cen transferowych może być sporządzona przez podmiot powiązany obowiązany do dołączania grupowej dokumentacji cen transferowych lub inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych. Sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych przez inny podmiot z grupy podmiotów powiązanych nie zwalnia z odpowiedzialności za zgodność tej dokumentacji z art. 23zc ust. 2. 4. W przypadku gdy grupowa dokumentacja cen transferowych została sporządzona w języku angielskim, organ podatkowy może wystąpić z żądaniem przedłożenia, w terminie 30 dni od dnia doręczenia tego żądania, grupowej dokumentacji cen transferowych w języku polskim. Art. 23zc. 1. Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy: 1) opis podmiotu powiązanego; 2) opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów; 3) analizę cen transferowych, w tym: a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji	

	zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznane za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą”, albo b) analizę wykazującą zgodność warunków na jakich została zawarta transakcja kontrolowana z warunkami jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności; 4) informacje finansowe. 2. Grupowa dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy dotyczące grupy kapitałowej w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy o rachunkowości: 1) opis tej grupy; 2) opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych tej grupy; 3) opis istotnych transakcji finansowych tej grupy; 4) informacje finansowe i podatkowe tej grupy. 3. W przypadku transakcji kontrolowanych spełniających kryteria, o których mowa w art. 23r i art. 23s, lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności. 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych, mając na uwadze ułatwienie podatnikom sporządzania poprawnej dokumentacji cen transferowych oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. Art. 23zd. Analiza porównawcza lub analiza zgodności podlega aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany. Art. 23ze. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych lub grupowej dokumentacji cen transferowych przedkładają, na żądanie organów	

	podatkowych, tę dokumentację, w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania. 2. W przypadku wystąpienia prawdopodobieństwa zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej organ podatkowy może zwrócić się do podatnika niebędącego mikroprzedsiębiorcą w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Żądanie wskazuje okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej. 3. Organ podatkowy może wystąpić z żądaniem, o którym mowa w ust. 1, po upływie terminu, o którym mowa w art. 23y ust. 1, a w przypadku grupowej dokumentacji cen transferowych – po upływie terminu, o którym mowa w art. 23zb ust. 1. Art. 23zf. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych lub realizują transakcje kontrolowane określone w art. 23z pkt 1, przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informację o cenach transferowych, za rok podatkowy, sporządzoną na podstawie wzoru dokumentu elektronicznego zamieszczonego w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. 2. Informacja o cenach transferowych zawiera: 1) cel złożenia informacji i okres za jaki jest składana; 2) dane identyfikacyjne podmiotu składającego informację oraz podmiotu, dla którego jest składana informacja; 3) ogólne informacje finansowe podmiotu, dla którego jest składana informacja; 4) informacje dotyczące podmiotów powiązanych i transakcji kontrolowanych; 5) informacje dotyczące metod i cen transferowych; 6) dodatkowe informacje lub wyjaśnienia dotyczące danych lub informacji, o których mowa w pkt 2–5.	

	3. Dane lub informacje, o których mowa w ust. 2 pkt 4 i 5, obejmują transakcje kontrolowane, które są objęte lokalną dokumentacją cen transferowych. 4. W przypadku transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 23z pkt 1, w informacji o cenach transferowych nie uwzględnia się informacji, o których mowa w ust. 2 pkt 3, 5 i 6. 5. W przypadku spółek niemających osobowości prawnej podmiotem obowiązanym do przekazania informacji o cenach transferowych jest wyznaczony wspólnik. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzekazanie informacji o cenach transferowych. 6. Informacja o cenach transferowych jest wykorzystywana w celu analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w zakresie cen transferowych oraz do innych analiz ekonomicznych lub statystycznych. 7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zapewnia ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych bieżący dostęp do informacji o cenach transferowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. 8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych przekazywanych w informacji o cenach transferowych, o której mowa w ust. 1, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, uwzględniając konieczność zapewnienia dokonywania prawidłowej analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych oraz innych analiz ekonomicznych lub statystycznych.”;	
Art. 24ba	po art. 24b dodaje się art. 24ba w brzmieniu: „Art. 24ba. Podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych albo wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, którzy przenoszą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, o których mowa w art. 30h ust. 1 pkt 1 i 2, są obowiązani wyodrębnić te składniki w prowadzonych księgach, ewidencji lub wykazie.”	Dodawany art. 24ba wprowadza obowiązek wyodrębnienia w prowadzonej księdze rachunkowej, ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych albo wykazie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przez osoby obowiązane do ich prowadzenia, składników majątku przeniesionych poza terytorium RP i podlegających opodatkowaniu na podstawie podatkiem od dochodów niezrealizowanych zysków. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy PIT nowy rozdział 6a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.
Art. 24e	po art. 24d dodaje się art. 24e w brzmieniu:	Proponuje się dodanie artykułu 24e, którego celem jest ułatwienie

	„Art. 24e.1. W przypadku nabycia w ramach jednej transakcji co najmniej 100 wierzytelności bez wyodrębniania ceny nabycia poszczególnych wierzytelności (pakiet wierzytelności), dochód z pakietu wierzytelności stanowi nadwyżka przychodów uzyskanych z wierzytelności wchodzących w skład pakietu nad kosztem nabycia pakietu wierzytelności. 2. Przez przychody uzyskane z wierzytelności wchodzących w skład pakietu wierzytelności rozumie się środki lub wartości otrzymane w wyniku uregulowania tych wierzytelności lub środki lub wartości ze zbycia całości lub części wierzytelności wchodzących w skład danego pakietu, z wyjątkiem opłat, odsetek za opóźnienie w zapłacie zobowiązań i kar, naliczonych po dniu nabycia pakietu wierzytelności. 3. Przez koszt nabycia pakietu wierzytelności rozumie się cenę nabycia takiego pakietu wierzytelności. 4. Koszty nabycia pakietu wierzytelności potrąca się w okresie rozliczeniowym, w którym osiągnięty został przychód z wierzytelności wchodzącej w skład pakietu wierzytelności, do wysokości odpowiadającej temu przychodowi. 5. Przepisy ust. 1□4 stosuje się odpowiednio do nabycia pojedynczej wierzytelności.";	rozliczeń podatkowych przedsiębiorstw obracających wierzytelnościami (skupujących wierzytelności w celu ich windykacji lub dalszej odsprzedaży). Art. 24e odnosi się do co najmniej 100 wierzytelności definiując takie nabycie jako nabycie „pakietu wierzytelności". Uproszczenie polega na braku konieczności „proporcjonalnego" rozliczania uśrednionych dla każdej wierzytelności wchodzącej w skład „pakietu" kosztów jej nabycia. Dany pakiet wierzytelności traktowany byłby jednorodnie, tak jak pojedynczy składnik majątku objęty jednym kosztem nabycia. Koszty te będą rozliczane „wprost" z osiąganymi przychodami z windykowanych wierzytelności. Koszty te będą potrącane w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychodu ze spłaty wierzytelności w pakiecie, bez względu na to z której wierzytelności następowałaby spłata. Nadwyżka spłat wierzytelności w pakiecie nad ceną ich nabycia stanowiłaby dochód podlegający opodatkowaniu. Należy zaznaczyć, iż wykazana strata z pakietu wierzytelności nie stanowiłaby kosztu podatkowego. Tą ostatnią kwestię reguluje projektowany do art. 23 ust. 1 pkt 34b ustawy o PIT.
art. 26 w ust. 1	w art. 26 w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „art. 29-30c, art. 30e i art. 30f" zastępuje się wyrazami „art. 29-30f	Zmiany legislacyjne w związku ze zmianami innych przepisów.
art. 26e w ust. 2	w art. 26e w ust. 2: a) w pkt 4 wyrazy „art. 25 ust. 1 i 4" zastępuje się wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 4", b) w pkt 4a wyrazy „art. 25" zastępuje się wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 4	
art. 27g	w art. 27g w ust. 3 wyrazy „art. 25a ust. 6" zastępuje się wyrazami „art. 23v ust. 2"	
Art. 30b ust. 1a, 1b, 3, 5d-5f, 6, 6a i 7	w art. 30b: a) po ust. 1 dodaje się ust. 1a i 1b w brzmieniu: „1a. Od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu. 1b. Dochodem z odpłatnego zbycia walut wirtualnych jest osiągnięta w roku podatkowym różnica między sumą przychodów	Modyfikowane przepisy art. 30b ustawy o PIT dotyczą problematyki opodatkowania walut wirtualnych. W dodawanych ust. 1a i 1b określono stawkę podatku od dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz określono co będzie traktowane jako dochód z tego tytułu.

	uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia walut wirtualnych a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 14–16.”, b) w ust. 3 w zdaniu pierwszym po wyrazach „ust. 1” dodaje się wyrazy „i 1a”, c) po ust. 5c dodaje się ust. 5d–5f w brzmieniu: „5d. Dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych nie łączy się z dochodami opodatkowanymi na zasadach określonych w ust. 1 oraz w art. 27 lub art. 30c. 5e. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga dochody z odpłatnego zbycia walut wirtualnych zarówno na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak i poza jej granicami, dochody te łączy się i od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu za granicą. Odliczenie to nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany za granicą. 5f. W przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego dochody z odpłatnego zbycia walut wirtualnych wyłącznie poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zasadę określoną w ust. 5e stosuje się odpowiednio.”, d) ust. 6 otrzymuje brzmienie: „6. Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1, wykazać dochody uzyskane w roku podatkowym z: 1) odpłatnego zbycia papierów wartościowych, w tym również dochody, o których mowa w art. 24 ust. 14, dochody z odpłatnego zbycia pochodnych instrumentów finansowych, a także dochody z realizacji praw z nich wynikających, z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielniach, w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, 2) odpłatnego zbycia walut wirtualnych i obliczyć należny podatek dochodowy.”, e) po ust. 6 dodaje się ust. 6a w brzmieniu: „6a. W zeznaniu, o którym mowa w ust. 6, podatnik wykazuje koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 14 oraz ust. 16, także wtedy, gdy w roku podatkowym nie uzyskał przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.”,	Przepis ust. 5d wprowadza regułę stanowiącą, że dochód z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej nie będzie łączony z innymi dochodami opodatkowanymi na zasadach określonych w art. 27 oraz 30c ustawy o PIT. Pozostałe zmiany (ust. 3 oraz ust. 5e i 5f) wskazują na stosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz metod unikania podwójnego opodatkowania. W ust. 6 i 6a zawarto zasady przedstawiania dochodów i kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1 ustawy o PIT. W ust. 7 wprowadzono zmianę o charakterze porządkowym, związaną z dodaniem ust. 1b.

	f) ust. 7 otrzymuje brzmienie: „7. Do dochodów, o których mowa w ust. 1, przepis art. 30a ust. 3 stosuje się odpowiednio.	
Art. 30c ust. 6	w art. 30c: a) w ust. 1 wyrazy "art. 29, 30 i 30d"zastępuje się wyrazami "art. 29 i art. 30", b) w art. 30c w ust. 2 w zdaniu pierwszym wyrazy „art. 25” zastępuje się wyrazami „art. 23o”, c) w ust. 6 po wyrazach „art. 30b” dodaje się wyrazy „art. 30ca”	Zmiana o charakterze porządkowym związana z dodaniem art. 30h regulującego preferencyjne opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (IP BOX, Innovation Box) i art. 30j regulującego opodatkowanie dochodów z niezrealizowanych zysków.
art. 30ca i art. 30cb	Po art. 30c dodaje się art. 30ca i art. 30cb w brzmieniu: „Art. 30ca. 1. Podatek od osiągniętego przez podatnika w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wynosi 5% podstawy opodatkowania. 2. Kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej są: 1) prawo do wynalazku (patent), 2) prawo ochronne na wzór użytkowy, 3) prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, 4) prawo z rejestracji topografii układu scalonego, 5) dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin, 6) prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczone do obrotu, 7) wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin, 8) autorskie prawo do programu komputerowego – podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej. 3. Podstawę opodatkowania stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnych osiągniętych w roku podatkowym. 4. Wysokość kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej osiągniętego w roku	Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie w ustawie o PIT i CIT, korzystnego rozwiązania podatkowego dla przedsiębiorców, którzy uzyskują dochody z komercjalizacji wytworzonych lub rozwiniętych przez nich praw własności intelektualnej, tzw. Innovation Box. Do głównych celów projektowanej zachęty podatkowej należy między innymi zwiększenie atrakcyjności prowadzenia w Polsce działalności badawczo-rozwojowej przez polskie i zagraniczne przedsiębiorstwa, zmiana modelu ekonomicznego na gospodarkę opartą na wiedzy, a także zwiększenie świadomości w zakresie praw własności intelektualnej jako potencjalnych źródeł przychodów.

	podatkowym i wskaźnika obliczonego według wzoru: $\frac{(a+b)*1{,}3}{a+b+c+d}$ gdzie poszczególne litery oznaczają faktycznie poniesione przez podatnika koszty poniesione na: a – prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo–rozwojową związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, b – nabycie wyników prac badawczo–rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 3, c – nabycie wyników prac badawczo–rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4, d – nabycie przez podatnika kwalifikowanego prawa własności intelektualnej. 5. Do kosztów , o których mowa w ust. 4, nie zalicza się odsetek, opłat finansowych, kosztów związanych z nieruchomościami i innych kosztów, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej. 6. W przypadku, gdy wartość wskaźnika, o którym mowa w ust. 4, jest większa od 1, przyjmuje się, że wartość ta wynosi 1. 7. Dochodem (stratą) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej jest obliczony zgodnie z art. 9 ust. 2 dochód (strata) z pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie w jakim został osiągnięty: 1) z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej; 2) ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej; 3) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi; 4) z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym postępowaniu sądowym albo arbitrażu.	

	8. Do ustalenia dochodów, o których mowa w ust. 7 pkt 3, przepis art. 23o stosuje się odpowiednio. 9. W przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie dochodu przypadającego na poszczególne kwalifikowane prawa własności intelektualnej, podatnik może obliczyć kwalifikowany dochód z prawa własności intelektualnej zgodnie z ust. 4–6 dla tego samego rodzaju produktu lub usługi, lub dla tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej. 10. O wysokość straty z kwalifikowanych praw własności intelektualnej poniesionej w roku podatkowym obniża się dochód osiągnięty w najbliższych kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych z tego samego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej. 11. Podatnicy korzystający z opodatkowania zgodnie z ust. 1, są obowiązani do wykazania dochodu (straty) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę). 12. Przepisy ust. 1–11 stosuje się odpowiednio do ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w związku ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o uzyskanie takiego prawa ochronnego do właściwego organu, od daty zgłoszenia lub złożenia wniosku. 13. W przypadku wycofania zgłoszenia lub wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację, podatnik jest obowiązany opodatkować zgodnie z art. 27 lub 30c kwalifikowane dochody z prawa własności intelektualnej uzyskane w okresie od daty zgłoszenia lub złożenia wniosku, o którym mowa w ust. 12 do dnia wycofania wniosku lub zgłoszenia, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się podatek zapłacony na podstawie ust. 1. Art. 30cb. 1. Podatnicy podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 30ca, są obowiązani: 1) wyodrębnić każde kwalifikowane prawo własności	

	intelektualnej w prowadzonych księgach rachunkowych; 2) prowadzić księgi rachunkowe w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej; 3) wyodrębnić koszty, o których mowa w art. 30ca ust. 4, przypadające na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie dochodu kwalifikowanego; 4) dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych kwalifikowanych praw własności intelektualnej – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonych księgach rachunkowych nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2 i 3; 5) dokonywać zapisów w prowadzonych księgach rachunkowych w sposób zapewniający ustalenie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno lub więcej kwalifikowanych praw własności intelektualnej w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach, a w prowadzonych księgach rachunkowych nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2–4. 2. Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów informacje, o których mowa w ust. 1, wykazują w odrębnej ewidencji. 3. W przypadku, gdy na podstawie ksiąg rachunkowych lub ewidencji, o której mowa w ust. 2, nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 27 lub 30c.	
Art. 30d	uchyla się art. 30d	Uchylenie art. 30d ustawy o PIT
Art. 30da-30dh	Po art. 30d dodaje się art. 30da-30dh w brzmieniu: „Art. 30da.1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi: 1) 19% podstawy opodatkowania – gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku; 2) 3% podstawy opodatkowania – gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku. 2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych	Celem projektowanej nowelizacji ustawy o PIT (oraz ustawy o CIT) jest również dostosowanie polskich przepisów podatkowych do wprowadzonych w 2016 r. zmian w prawie Unii Europejskiej (dalej: UE) w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu. Istotą przepisów o exit tax jest opodatkowanie nierealizowanych jeszcze zysków kapitałowych, w związku z przeniesieniem przez

	zysków podlega: 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu; 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości lub części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa. 3. W przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą opodatkowaniu podatkiem od niezrealizowanych zysków w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, podlegają tylko składniki majątku stanowiące: ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziały w spółce, akcje i inne papiery wartościowe, pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych, dalej zwane „majątkiem osobistym", oraz jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej. 4. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której: 1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; 2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład; 3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do innego państwa całość lub część działalności prowadzonej dotychczas	podatnika , do innego państwa aktywów, w tym wchodzących w skład zagranicznego zakładu lub ze zmianą rezydencji podatkowej. Chodzi zatem o przypadki utraty przez dotychczasowe państwo siedziby podatnika bądź miejsca prowadzenia działalności (Polskę) prawa do opodatkowania dochodów, które zostały faktycznie wypracowane w okresie, w którym dany podatnik (składnik aktywów) podlegał jurysdykcji podatkowej tego państwa. Podatek z od niezrealizowanych zysków ze swej istoty nie dotyczy zatem każdego przeniesienia aktywów, a jedynie takiego, z którym wiąże się utrata przez dane państwo prawa do opodatkowania dochodu efektywnie wygenerowanego przed przeniesieniem. Przyczyny objęcia exit tax osób fizycznych są analogiczne do tych, które przyświecały ustawodawcy unijnemu w ujęciu tego rozwiązania w odniesieniu do osób prawnych. Przepisy o exit tax łącza w sobie dwie funkcje (cele): - przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (erozji bazy podatkowej), - zapewnienie, aby podatki były płacone tam, gdzie są generowane zyski i wytwarzana jest wartość (zob. pkt 1 i 10 preambuły do ATAD). Zbieżność ogólnych celów stosowania przepisów o exi tax w odniesieniu do obu ww. kategorii podatników nie oznacza jednak konieczności (możliwości) stosowania w odniesieniu do nich tych samym miar. Nie budzi wątpliwości, iż regulacje podatkowe w odniesieniu do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej cechować powinna dużo dalej posunięta ostrożność niż w stosunku do podatników, którzy taką działalność prowadzą. Aspekt formy prowadzenia działalności gospodarczej w przypadku przepisów o exit tax również nie jest bez znaczenia – co znalazło wyraz w przyjęciu progu stosowania omawianej regulacji do osób fizycznych. Bardziej rygorystyczne wymogi w stosunku do osób fizycznych wynikają zarówno w konieczności uwzględnienia swobód traktatowych (swoboda wyboru miejsca zamieszkania), jak również z praw wynikających z Konstytucji RP. Wyznacznikiem – na gruncie prawa unijnego – sposobu zapewnienia realizacji tych swobód w odniesieniu do osób fizycznych jest orzecznictwo TS UE. Dążeniem projektodawcy było zapewnienie zgodności przepisów o exit tax zasadami wynikającymi z tego orzecznictwa, przy zachowaniu istoty omawianej regulacji i jej podstawowych celów. Osiągnięcie stanu równowagi w tym zakresie nie jest zadaniem prostym, gdyż w tego

	poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład. 5. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową. 6. Dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez zagraniczny zakład. 7. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej przenoszonego składnika majątku, w tym wynikającego ze zmiany rezydencji podatkowej, ustalanej na dzień jego przeniesienia ponad jego wartość podatkową. 8. Wartość rynkową składnika majątku określa się: 1) zgodnie z art. 19 ust. 3 – w przypadku składników majątku osobistego i składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów, lub ryzyk; 2) zgodnie z art. art. 23o – w pozostałych przypadkach. 9. Wartość rynkową składników majątku podatnika objętych małżeńską wspólnością majątkową określa się u każdego z małżonków w wysokości połowy wartości rynkowej tych składników majątku. 10. Wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość, niezaliczona uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty. Nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku w przypadku, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami, dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym, nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tego składnika majątku. 11. Jeżeli przyjęta przez podatnika do opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków wartość składnika majątku bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od jego wartości	rodzaju instytucję niejako wpisane jest ryzyko uznania jej kształtu za naruszającego ww. prawa i swobodami gwarantowanymi w ww. aktach. Zdaniem projektodawcy istnienie tego ryzyka nie powinno jednak prowadzić do automatycznego wniosku o niezasadności stosowania tej instytucji również w odniesieniu do osób fizycznych.

	rynkowej i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów z niezrealizowanych zysków albo wykazuje te dochody w zaniżonej wysokości, dochody podatnika oraz należny podatek określa organ podatkowy. 12. Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. W przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dochód z niezrealizowanych zysków dotyczy całego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części). 13. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym wypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. 14. Podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł. Jeżeli po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł, przenoszone są kolejne składniki majątku, podatnicy obowiązani są składać deklarację do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym przenoszone są składniki oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. 15. W przypadku gdy przenoszącym składnik majątku jest spółka niebędąca osobą prawną, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do podatników posiadających prawa do udziału w zyskach takiej spółki. W takim przypadku przepisy art. 8 ust. 1 stosuje się odpowiednio. 16. Ilekroć w ust. 1-15 i art. 30db-30dh jest mowa o składniku majątku rozumie się przez to również przedsiębiorstwo lub	

	zorganizowaną część przedsiębiorstwa. 17. Przepisy ust. 1-16 i art. 30db-30dh stosuje się odpowiednio do: 1) nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku, 2) wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia – jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości lub w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Art. 30db. 1. Przepisów art. 30da nie stosuje się, jeżeli łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku nie przekracza kwoty 4 000 000 zł. 2. W przypadku małżonków, o których mowa w art. 30da ust. 9, limit wartości rynkowej składnika majątku określony w ust. 1 dotyczy łącznie obojga małżonków. Art. 30dc. 1. Opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie stosuje się do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy: 1) przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa; 2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności. 2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, podatnik obowiązany jest zadeklarować w zeznaniu, o którym mowa w art. 45, wartość rynkową składników majątku tymczasowo przeniesionych w roku podatkowym, za które składane jest zeznanie, oraz przewidywany termin powrotu ich na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli do dnia złożenia zeznania składniki te pozostają poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. 3. Jeżeli przed upływem 12 miesięcy, liczonych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, spółka niebędąca osobą prawną, która przenosiła składnik majątku została przejęta przez spółkę albo podatnik przekształcił	

	formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową, wartość rynkowa składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio jako tymczasowo przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlega opodatkowaniu, zgodnie z art. 30da ust. 1. Przepis ust. 1 pkt 1 i 2 stosuje się odpowiednio. 4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3, podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków w terminie 7 dni od dnia przekształcenia, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. 5. Jeżeli wartość składnika majątku, o którym mowa w ust. 3 oraz wartość składników majątku, o których mowa w art. 30db ust. 1 przekracza łącznie kwotę 4 000 000 zł, w deklaracji o której mowa w ust. 4, podatnik obowiązany jest wykazać do opodatkowania wszystkie przeniesione składniki majątku. Art. 30dd.1. Zwalnia się od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków: 1) składniki majątku przekazane na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom równoważnym do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, 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 te cele — w przypadku gdy podatnik nie posiada praw do udziału w zysku lub majątku tej organizacji; 2) składniki przeznaczone na służbowy użytek pracowników , bezpośrednio związane z wykonywaną pracą, niestanowiące aktywów trwałych lub obrotowych w rozumieniu przepisów o rachunkowości. 2. Zwolnienia i odroczenia w opodatkowaniu, określone w art. 21 i art. 24 ustawy nie mają zastosowania do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Art. 30de. 1. Podatnik może wystąpić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozłożenie na raty zapłaty całości lub części podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, na okres nie dłuższy niż 5 lat licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przeniesienie składników	

	majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną, zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub Unią Europejską, umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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). 2. W przypadku, gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków rozłożenie na raty zapłaty całości lub części tego podatku następuje po przedłożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych. 3. Przy ocenie czy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków bierze się pod uwagę w szczególności czy: 1) wartość bilansowa zobowiązań podatnika w ostatnich 3 latach podatkowych nie przekraczała 50% wartości bilansowej jego aktywów; 2) podatnik właściwie regulował zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym w zakresie obowiązków płatnika podatku dochodowego od należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4–9 oraz art. 18, a jeżeli występowały zaległości w tych płatnościach to czy stanowiły one istotną wartość mogącą mieć wpływ na ocenę wypłacalności i rzetelności podatnika; 3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej; 4) w ostatnich 5 latach podatkowych toczyło się lub toczy na dzień składania wniosku o rozłożenie podatku na raty, wobec podatnika, postępowanie w oparciu o przepisy regulujące unikanie lub uchylanie się od opodatkowania; 5) udzielenie przez podatnika gwarancji i poręczeń podmiotom powiązanym jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie;	

	6) podmioty powiązane z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności. 4. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania, o którym mowa w ust. 2, w postaci gwarancji lub poręczenia może zostać przedłożone przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, którego sytuacja finansowa i majątkowa daje podstawę do uznania, że jest on zdolny do właściwego wykonania obowiązków wynikających z tej gwarancji lub poręczenia. 5. Rozłożenie na raty zapłaty podatku następuje w drodze decyzji, w której organ podatkowy w szczególności: 1) ustala wysokość i terminy spłaty rat oraz wysokość opłaty prolongacyjnej; 2) wskazuje zastrzeżenie, pod rygorem wygaśnięcia decyzji i postawienia zobowiązania w stan wymagalności, dopełnienia przez podatnika, w okresie rozłożenia na raty zapłaty podatku, następujących warunków: a) podatnik nie dokona zbycia w jakiejkolwiek formie przeniesionych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku, w tym przypisanych do zakładu zagranicznego, położonego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, b) przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, w tym przypisane do zakładu zagranicznego, nie zostaną ponownie przeniesione do innego państwa niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że przeniesienie to nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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), c) podatnik nie zmieni ponownie rezydencji podatkowej na rezydencję podatkową państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że ponowna zmiana rezydencji podatkowej nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzecząpospolitą Polską lub stroną umowy z Unią Europejską w sprawie wzajemnej	

	pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 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), d) nie nastąpi upadłość podatnika; 3) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku gdy podatnik, który udzielił gwarancji lub poręczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zgodnie z ust. 3, ogłosi upadłość; 4) wskazuje skutki prawne w postaci wygaśnięcia z mocy prawa decyzji o rozłożeniu na raty, w przypadku niedotrzymania terminu płatności którejkolwiek z rat lub opłaty prolongacyjnej. 6. W okresie rozłożenia podatku na raty podatnik zobowiązany jest do składania na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego informacji o spełnieniu warunków wskazanych w ust. 5 pkt 2-3. Informację składa się do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję, o której mowa w ust. 4, do 7 dnia pierwszego miesiąca następującego po roku kalendarzowym, którego dotyczy informacja. 7. W przypadku zmiany rezydencji podatkowej właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 1, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. 8. W sprawach nieuregulowanych w ust. 1–4 stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Art. 30df. 1 Jeżeli podatnik w okresie 5 lat liczonych od końca roku podatkowego, w którym przeniósł składnik majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przeniósł go na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, może on wystąpić o zwrot podatku od niezrealizowanych zysków w części przypadającej na ten składnik. 2. Jeżeli podatnik w okresie 5 lat liczonych od końca roku podatkowego, w którym zmienił rezydencję podatkową ponownie stanie się osobą, o której mowa w art. 3 ust. 1, może on wystąpić o zwrot zapłaconego podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Zwrot nie dotyczy podatku przypadającego na składniki majątku, które pozostają związane z położonym poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika. Art. 30dg.1 Jeżeli na podstawie art. 22 ust. 1n pkt 1, art. 22 ust. 1na	

	lub art. 22g ust. 1 pkt 7 lub 8, podatnik uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, w tym przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, określoną w państwie członkowskim Unii Europejskiej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30da, podatnik ten jest obowiązany dołączyć do zeznania, o którym mowa w art. 45, informację według ustalonego wzoru o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa, o którym mowa w zdaniu pierwszym, o wysokości wartości rynkowej tego składnika. 2. Informację, o której mowa w ust. 1, składa się za rok podatkowy w którym podatnik uwzględnił w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, określoną przez inne niż Rzeczypospolita Polska państwo członkowskie Unii Europejskiej. 3. Naczelnik urzędu skarbowego może określić wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w ust. 1, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art.30da, jeżeli wartość ta jest wyższa od wartości rynkowej. Art. 30dh. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory: 1) deklaracji, o której mowa w art. 30da ust. 14, 2) informacji, o której mowa w art. 30dg ust. 1 – wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.	
Art. 30f ust. 2 pkt 1, 1a, 1b, 3, 4, ust. 2a, 2b, 3, 5, 5a, 9, 13, 22	24) w art. 30f: a) użyte w art. 30f, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „zagraniczna spółka” oraz „zagraniczna spółka kontrolowana” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku, odpowiednio wyrazami „zagraniczna jednostka” oraz „zagraniczna jednostka kontrolowana”,	Zmiana o charakterze doprecyzowującym stosowania przepisów CFC na gruncie krajowym. Realizacja wytycznych OECD i wykraczających poza Dyrektywę ATAD.

	b) w ust. 2: – pkt 1 otrzymuje brzmienie: "1) zagraniczna jednostka - oznacza: a) osobę prawną, b) spółkę kapitałową w organizacji, c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej, d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, e) fundację, trust lub inny podmiot albo stosunek prawny o charakterze powierniczym, f) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z grupy, która samodzielnie spełnia warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, gdyby nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej, g) wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej – nieposiadającą siedziby lub zarządu w 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 zarządzających lub prawo do uczestnictwa w zysku, w tym ich ekspektatywę, lub w której w przyszłości będzie uprawniony do nabycia takich praw, w tym jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub nad którą podatnik sprawuje kontrolę faktyczną;”, – po pkt 1 dodaje się pkt 1a i 1b w brzmieniu: "1a) prawo do uczestnictwa w zysku – oznacza również prawo do uzyskania środków należących do zagranicznej jednostki w związku z jej likwidacją, prawo do otrzymania świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego, w tym jego ekspektatywy, jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu albo innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym lub ekspektatywę uzyskania zysków zagranicznej jednostki wypracowanych lub uzyskanych w przyszłości; 1b) kontrola faktyczna – oznacza kontrolę, która, uwzględniając	

	okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie zagranicznej jednostki poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie; kontrola faktyczna wynika w szczególności z powiązań umownych, między innymi umowy powołującej do życia zagraniczną jednostkę, decyzji sądu lub jakiegokolwiek innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między zagraniczną jednostką i polskim podatnikiem lub stałym zakładem nierezydenta podatkowego położnego w Rzeczypospolitej Polskiej; – pkt 3 i 4 otrzymują brzmienie: "3) jednostka zależna - oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną jednostkę 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 co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zyskach; 4) podmiot powiązany – oznacza: a) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podatnik posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa 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 co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa 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 co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zyskach.”, c) po ust. 2 dodaje się ust. 2a i 2b w brzmieniu: "2a. W przypadku, gdy z okoliczności faktycznych nie można ustalić,	

	że podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, spełnia przesłanki uznania za zagraniczną jednostkę domniemywa się, że podmiot ten stanowi zagraniczną jednostkę, jeżeli podatnik jest założycielem lub fundatorem tego podmiotu oraz, odpłatnie bądź nieodpłatnie, przekazał majątek temu podmiotowi, chyba że założyciel lub fundator wykaże , iż wyzbył się on w sposób definitywny i nieodwołalny powierzonego majątku. W takim przypadku podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, uznaje się za zagraniczną jednostkę, gdy podatnik jest lub może stać się beneficjentem tego podmiotu. 2b. Za zagraniczną jednostkę może być również uznany zagraniczny zakład zagranicznej jednostki w dowolnej postaci.”, d) w ust. 3: – pkt 1 i 2 otrzymują brzmienie: „1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 albo 2) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym: a) Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo b) Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej – stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych”, – w pkt 3 lit. a otrzymuje brzmienie: "a) w jednostce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio, ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zyskach lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką,”, e) dodaje się ust. 3b w brzmieniu: „3b. Kontrolę z ust. 3 pkt 3 lit. a wobec podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, ustala się poprzez odniesienie się do spółki dominującej lub wobec wszystkich spółek z grupy.” f) dodaje się ust. 3c w brzmieniu: „3c. W przypadku spółki z podatkowej grupy kapitałowej o której	

	mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f przez faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę na potrzeby ust. 3 pkt 3 lit. c rozumie się podatek, który zostałby przez tę spółkę zapłacony, gdyby ta spółka nie była częścią tej podatkowej grupy kapitałowej. g) ust. 5 otrzymuje brzmienie: „5. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym, albo na okres, o którym mowa w ust. 9 albo 10, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym prawom do uczestnictwa w zysku tej jednostki, po odliczeniu kwot: 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej; 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.", h) po ust. 5 dodaje się ust. 5a w brzmieniu: „5a. W przypadku gdy podatnik jest założycielem lub fundatorem podmiotu, o którym mowa w art. 30f ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo do uczestnictwa w zyskach określa się poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje rynkowa wartość przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu lub fundacji lub innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym.”. W przypadku gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator) oraz beneficjent podmiotu, o którym mowa w art. 30f ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem lub fundatorem wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zyskach podmiotu, o którym mowa w art. 30f ust. 2 pkt 1 lit. e przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem. i) ust. 9 otrzymuje brzmienie: „9. W przypadku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia prawa do uczestnictwa w zyskach zagranicznej jednostki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi albo podatnikowi wspólnie z innymi podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 niniejszej ustawy lub art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przysługiwały przez cały rok	

	podatkowy, o którym mowa w ust. 7, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej jednostki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały tych podatników związane z prawem do uczestnictwa w zyskach są równe.”, j) ust. 12 otrzymuje brzmienie: „12. Podatek do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną, obliczony zgodnie z ust. 5 i 5a, pomniejsza się o podatek zapłacony przez jednostkę zależną z tytułu przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby lub zarządu lub rejestracji lub położenia jednostki zależnej, jeżeli jednostka zależna: 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zyskach w tej zagranicznej jednostki kontrolowanej oraz 2) 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 jednostką posiada rezydencję podatkową lub jest zarejestrowana lub położona.”, k) ust. 13 otrzymuje brzmienie: "13. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w państwie jej siedziby lub zarządu, rejestracji albo położenia lub w innym państwie w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 5 do dochodu tej jednostki ustalonego zgodnie z ust. 7; przepisów art. 27 ust. 8–9a nie stosuje się. Przepis art. 11a stosuje się odpowiednio.”, l) dodaje się ust. 22 w brzmieniu: „22. Dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się w szczególności relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich.”;	

	26) W art. 30n ust. 2 pkt 3 wyrażanie „spółka” zastępuje się wyrażeniem „jednostka”: 3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej;	
art. 30g	w art. 30g: a) w ust. 6 w zdaniu pierwszym wyrazy „art. 25” zastępuje się wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 4”, b) w ust. 7 wyrazy „art. 25” zastępuje się wyrazami „art. 23m ust. 1 pkt 4”;	Zmiana o charakterze porządkowym z związku z wprowadzeniem do ustawowego „słowniczka” definicji ustawy o CIT.
Art. 33 ust. 3	w art. 33 w ust. 3 skreśla się wyrazy „15 lutego 1992 r.”	Zmiana o charakterze porządkowym z związku z wprowadzeniem do ustawowego „słowniczka” definicji ustawy o CIT.
Art. 41 ust. 4, 4aa. 4d, 10, 12-23	w art. 41: a) ust. 4 otrzymuje brzmienie: „4. Płatnicy, o których mowa w ust. 1, są obowiązani pobierać zryczałtowany podatek dochodowy od dokonywanych wypłat (świadczeń) lub stawianych do dyspozycji podatnika pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29, art. 30 ust. 1 pkt 2, 4-5a, 13-16 oraz art. 30a ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 4d, 5, 10, 12 i 21.”, b) po ust. 4a dodaje się ust. 4aa w brzmieniu: „4aa. Przy weryfikacji warunków zastosowania obniżonej stawki podatku albo zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.”, c) w ust. 4d dodaje się zdanie drugie w brzmieniu: „Zdanie pierwsze stosuje się także do podmiotów wskazanych w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, jeżeli rachunek, na którym zapisane są papiery wartościowe, jest związany z działalnością tego zakładu.”, d) w ust. 10 po zdaniu drugim dodaje się zdanie trzecie w brzemieniu: „Zdanie pierwsze i drugie stosuje się także do podmiotów wskazanych w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób	Przepisy zmieniają zasady poboru podatku u źródła w stosunku do należności powyżej 2 mln zł wypłacanych na rzecz nierezydentów. Zgodnie z nowymi zasadami, z chwilą wypłaty, płatnik pobiera podatek. Następnie podatnik może wystąpić z wnioskiem o zwrot podatku. Zmiana ma na celu weryfikację m.in. statusu odbiorcy należności w innym kraju, który chociażby na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest uprawniony do preferencji podatkowych.

	prawnych w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, jeżeli rachunek, na którym zapisane są papiery wartościowe, jest związany z działalnością tego zakładu.”, e) dodaje się ust. 12–29 w brzmieniu: „12. Jeżeli łączna kwota dokonanych temu samemu podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawionych do jego dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1–5a przekracza w roku podatkowym kwotę 2 000 000 zł, płatnik jest obowiązany pobierać zryczałtowany podatek dochodowy stosując stawki podatku określone w art. 29 ust. 1 i art. 30a ust. 1 od nadwyżki ponad kwotę 2 000 000 zł, z pominięciem stawki podatku, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z innych przepisów prawa podatkowego. 13. Jeżeli wypłaty należności dokonano w walucie obcej, na potrzeby ustalenia czy przekroczona została kwota, o której mowa w ust. 12, wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty. 14. Jeżeli nie można ustalić wysokości łącznej kwoty dokonanych podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawionych podatnikowi do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1-5a, domniemywa się, że przekroczyła ona kwotę, o której mowa w ust. 12. 15. Przepisu ust. 12 nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że: 1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego; 2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 4aa, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 44f ust. 4 pkt 4 oraz 5. 16. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, o	

	którym mowa w ust. 15, przez pełnomocnika. 17. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, składa się najpóźniej w dniu dokonania wypłaty (świadczenia) lub postawienia do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1–5a. 18. W przypadku gdy: 1) oświadczenie, o którym mowa ust. 15, składa jedna osoba – złożenie oświadczenia następuje do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16; 2) do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 15, obowiązana jest więcej niż jedna osoba – dowód złożenia tego oświadczenia przekazywany jest wraz ze zgłoszeniem do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16. 19. W zgłoszeniu, o którym mowa w ust. 18 pkt 2, potwierdza się, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, zostało złożone przez wszystkie obowiązane osoby do jego złożenia. Zgłoszenie składa w terminie, o którym mowa w ust. 17 jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 15. Zgłoszenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika. 20. Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, a następnie dokonuje na rzecz podatnika, którego dotyczyło to oświadczenie, dalszych wypłat (świadczeń) z tytułów określonych w art. 29 i art. 30a ust. 1 pkt 1–5a, lub stawia do dyspozycji tego podatnika kolejne pieniądze lub wartości pieniężne ze wskazanych tytułów, płatnik może nie stosować ust. 12 do momentu upływu drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie. 21. W przypadku, o którym mowa w ust. 20, płatnik, w terminie do 7 dnia następującego po miesiącu, w którym upłynął okres, o którym mowa w zdaniu pierwszym, składa oświadczenie do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16, że w momencie dokonania dalszych wypłat (świadczeń) lub postawienia do dyspozycji kolejnych pieniędzy lub świadczeń pieniężnych: 1) posiadał dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego; 2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 4aa, nie posiadał wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istniały	

	okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 44f ust. 4 pkt 4 oraz 5. 22. W przypadku gdy złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 21, nie jest możliwe z uwagi na niespełnienie warunków będących jego przedmiotem, płatnik w terminie, o którym mowa w tym przepisie, wpłaca podatek, który byłby należny przy zastosowaniu ust. 12, wraz z odsetkami za zwłokę. 23. Do oświadczenia, o którym mowa ust. 21, stosuje się odpowiednio ust. 16, 18 i ust. 19 zdanie trzecie. 24. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie ust. 12, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikających z przepisów prawa podatkowego, uwzględniając istnienie określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego, specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności. 25. Płatnicy nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od: 1) listów zastawnych; 2) obligacji, jeżeli te odsetki lub dyskonto są wypłacane z obligacji: a) o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok, b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych. 26. Niepobranie podatku w przypadku, o którym mowa w ust. 25 pkt 2, następuje pod warunkiem złożenia przez emitenta do organu podatkowego, o którym mowa w art. 44f ust. 16, oświadczenia, że emitent dochował należytej staranności w poinformowaniu	

	podmiotów z nim powiązanych w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 niniejszej ustawy lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, o warunkach zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 130c, w stosunku do podmiotów powiązanych. 27. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 26, składa się jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji najpóźniej w dniu, w którym płatnik nie pobiera podatku na podstawie ust. 25 pkt 2. 28. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 15, 20 i 26, oraz zgłoszenie, o którym mowa w ust. 18 pkt 2, składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. 29. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania oświadczenia, o którym mowa w ust. 15, 21 i 26, oraz zgłoszenia, o którym mowa w ust. 18 pkt 2, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tych dokumentach, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.”;	
Art. 42 ust. 9 i 10	w art. 42 po ust. 8 dodaje się ust. 9 i 10 w brzmieniu: „9. Jeżeli suma dokonanych podatnikowi wypłat (świadczeń) lub postawionych podatnikowi do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 29 oraz art. 30a ust. 1 pkt 1−5a, których wysokość przekroczyła łącznie kwotę, o której mowa w art. 41 ust. 12, obejmuje należności, od których zgodnie z art. 41 ust. 2a nie został pobrany podatek, płatnik jest obowiązany zawiadomić o wartości i rodzaju dokonanych wypłat (świadczeń) lub postawionych do dyspozycji pieniędzy lub wartości pieniężnych w roku podatkowym, od których nie został pobrany podatek, podając dane identyfikacyjne podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika. Zawiadomienie to składa się także w przypadku dokonania temu samemu podatnikowi w danym roku podatkowym dalszych wypłat(świadczeń) lub postawienia do dyspozycji kolejnych	Konsekwencja zmiany zasad poboru podatku u źródła. Najważniejsza część projektu dotyczy zmian w zakresie sposobu poboru podatku u źródła z tytułu wypłacanych należności na rzecz nierezydenta oraz – w przypadku dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych – na rzecz rezydenta. Elementem tych zmian jest wprowadzenie szczególnej względem przepisów Ordynacji podatkowej procedury zwrotu pobranych kwot. Zwrot następować będzie po dokonaniu stosownej weryfikacji wniosku.

	pieniędzy lub wartości pieniężnych, od których zgodnie z art. 41 ust. 2a nie został pobrany podatek. 10. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 9, jest składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych, w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nie został pobrany podatek na podstawie art. 41 ust. 2a.	
Rozdział 7b art. 44f	po rozdziale 7a dodaje się rozdział 7b w brzmieniu: „Rozdział 7b Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności Art. 44f. 1. Organ podatkowy zwraca na wniosek podatek lub różnicę podatku pobranego zgodnie z art. 41 ust. 12. Wysokość podatku lub różnicę podatku do zwrotu określa się na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych, w tym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. 2. Wniosek o zwrot podatku może złożyć: 1) podatnik, w tym podatnik o którym mowa w art. 3 ust. 2a, który w związku z uzyskaniem należności, od której został pobrany podatek, osiąga przychód podlegający opodatkowaniu zgodnie z przepisami niniejszej ustawy, 2) płatnik, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku, – zwany dalej „wnioskodawcą”. 3. Wniosek o zwrot podatku zawiera oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do wniosku. Obowiązek złożenia oświadczenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym obowiązuje także na dalszym etapie postępowania w odniesieniu do przedstawianych kolejnych faktów oraz przekazywanej uzupełniającej dokumentacji. 4. Do wniosku o zwrot podatku dołącza się dokumentację pozwalającą na ustalenie jego zasadności, w szczególności: 1) certyfikat rezydencji podatnika; art. 41 ust. 9a i 9b stosuje się odpowiednio; 2) dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania tych należności;	Rozdział określa zasady zwrotu podatku u źródła z tytułu wypłaconych należności. Jest to konsekwencją zmian zasad poboru podatku u źródła.

	3) dokumentację dotyczącą zobowiązania do wypłaty należności; 4) oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku, podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że podatnik albo jego zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1; 5) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju miejsca zamieszkania podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, gdy należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą; art. 30f ust. 20 stosuje się odpowiednio; 6) ustalenia umowne, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2; 7) uzasadnienie wnioskodawcy, że spełnione są warunki będące przedmiotem oświadczeń, o których mowa w pkt 4 i 5. 5. W sprawie zwrotu podatku, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa kwotę zwrotu, z zastrzeżeniem ust. 10. 6. Zwrot podatku, z zastrzeżeniem ust. 7, następuje bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Termin określony w pierwszym zdaniu biegnie na nowo od dnia wpływu zmienionego wniosku o zwrot podatku. 7. Jeżeli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, w skutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w terminie, o którym mowa w ust. 6, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, w tym kontroli, o której mowa w ust. 9. 8. W celu weryfikacji zwrotu organ podatkowy niezwłocznie po	

	otrzymaniu wniosku o zwrot podejmuje działania polegające w szczególności na: 1) wystąpieniu z wnioskiem o udzielenie informacji podatkowych do właściwego organu innego państwa, w tym w zakresie spełniania przez podatnika warunków będących przedmiotem oświadczeń, o których mowa w ust. 4 odpowiednio w pkt 4 i 5; 2) weryfikacji zgodności danych wskazanych we wniosku oraz danych posiadanych przez organ podatkowy lub uzyskanych na wniosek, o którym mowa w pkt 1, z warunkami niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku określonej w przepisach szczególnych, w tym we właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz na ustaleniu czy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych; przepis art. 30f ust. 20 stosuje się odpowiednio. 9. W przypadku gdy uzasadniają to okoliczności sprawy, w szczególności pomimo podjętych działań niewyjaśnione zostały wątpliwości dotyczące spełniania przez podatnika warunków niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku określonej w przepisach szczególnych, w tym we właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, weryfikacja zasadności wniosku o zwrot podatku może obejmować również przeprowadzenie kontroli podatkowej na terytorium państwa zamieszkania podatnika dla celów podatkowych. 10. Jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy niezwłocznie dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji. Jeżeli zwrotu podatku w trybie, o którym mowa w zdaniu poprzedzającym, dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie takiego zwrotu podatku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. 11. Wniosek o zwrot podatku składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o zwrot podatku w zakresie	

	przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji. 12. Jeżeli do wniosku o zwrot podatku nie dołączono elementów dokumentacji wskazanych w ust. 4, organ podatkowy wzywa wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 14 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku o zwrot podatku bez rozpatrzenia. W sprawie pozostawienia wniosku o zwrot bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. 13. Podatek lub różnica podatku niezwrócona przez organ podatkowy w terminie, o którym mowa w ust. 6, podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej. 14. Zwrot podatku dokonywany jest na rachunek bankowy wnioskodawcy lub rachunek wnioskodawcy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. W przypadku gdy zwrot podatku jest dokonywany na rachunek wnioskodawcy prowadzony poza terytorium kraju, zwracana kwota jest pomniejszana o koszty dokonania zwrotu. 15. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania wniosku o zwrot podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tym wniosku, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem. 16. Organem podatkowym właściwym w sprawach zwrotu podatku jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, a w przypadku podatników o których mowa w art. 3 ust. 2a, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. 17. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących zwrotu podatku, może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w tych sprawach w sposób odmienny niż określony ust. 16, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań, o których mowa w niniejszym rozdziale. 18. W zakresie nieuregulowanym w ust. 1-17 stosuje się odpowiednio przepisy art. 130, art. 131, art. 135, art. 140, art. 141, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 167, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art.	

	171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 1, 3a, 5–16, 17–20, 22 i 23 Ordynacji podatkowej.	
art. 45	W art. 45: a) w ust. 5a wyrazy „ceny transakcyjnej” zastępuje się wyrazami „ceny transferowej”, b) w ust. 5b wyrazy „ceny transakcyjnej” zastępuje się wyrazami „ceny transferowej”, c) uchyla się ust. 9–11	
załącznik nr 4	dodaje się załącznik nr 4 do ustawy w brzmieniu określonym w załączniku nr 1 do niniejszej ustawy.	
Art. 2 - Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, 1162 i 1291)		
art. 1a w ust. 2 w pkt 3 lit. b	W art. 1a w ust. 2 w pkt 3 lit. b otrzymuje brzmienie: „b) w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.	Zmiana w związku ze zmianami przepisów dot. cen transferowych.
Art. 3 ust. 3 pkt 6	w art. 3 w ust. 3 w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu: „6) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a.”	Zmiana polega na wskazaniu expressis verbis, iż nowa kategoria dochodów (przychodów) jakim są dochody z niezrealizowanych zysków, określona w dodawanym Rozdziale 7a stanowi dochód (przychód) osiągnięty na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy o CIT. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy CIT Rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. podatku z tytułu wyjścia, exit tax). Zmiana analogiczna do przewidzianej w ustawie o PIT.
Art. 4a pkt 29, 33-35	pkt 29 otrzymuje brzmienie: „29) rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki: a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części, b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi, c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną	Zmiany polegają na uzupełnieniu słowniczka definicji.

	działalnością gospodarczą; przy ocenie czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą przepisy art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio;”, b) dodaje się pkt 33 i 34 w brzmieniu: „33) walucie wirtualnej – oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu; 34) ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – oznacza to ustawę z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723, 1075 i 1499).	
Art. 7 ust. 6	w art. 7: a) w ust. 2 wyrazy „art. 11, art. 24a i art. 24b” zastępuje się wyrazami „art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f”, b) dodaje się ust. 6 w brzmieniu: „6. Przepis ust. 5 nie ma zastosowania do strat z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.	Dodatnie ust. 6 związane jest z regulacjami dotyczącymi skutków podatkowych wynikających ze zbycia walut wirtualnych. Analogicznie jak w ustawie PIT wyłączono możliwość pomniejszania dochodu o straty z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.
Art. 7b ust. 1 pkt 6 lit f, pkt 7, ust. 3	w art. 7b: a) w ust. 1: – w pkt 6 w lit. e kropkę zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. f w brzmieniu: „f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną;”, – dodaje się pkt 7 w brzmieniu: „7) przychody z pożyczki papierów wartościowych.", b) dodaje się ust. 3 w brzmieniu: „3. W przypadku podatników prowadzących działalność, o której mowa art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu przychody wymienione w ust. 1 pkt 6 lit. f zalicza się do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.	Zmiana dot. ust. 1 pkt 6 lit. f określa, iż do przychodów z zysków kapitałowych będzie się uważać, przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej rozumianego jako wymiana waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar albo usługę. Dodawany pkt 7 w ust. 1 ma na celu zakwalifikowanie do dochodów z zysków kapitałowych dochodów z odsetek i dyskonta od pożyczek papierów wartościowych. Zmiana dot. dodawanego ust. 3 w art. 7b stanowi, iż podmioty prowadzące działalność polegającą na świadczeniu usług w zakresie wymienionym w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, podlegające kontroli organów informacji finansowej w rozumieniu tej ustawy przychody ze zbycia walut wirtualnych będą zaliczały do źródła innego niż zyski kapitałowe.
Art. 9 ust. 2d i 4	w art. 9: a) po ust. 2c dodaje się ust. 2d w brzmieniu: „2d. Podatnicy, którzy przenoszą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku w sposób, o którym mowa w art. 24d i art. 24e, są obowiązani wyodrębnić te składniki w ewidencji, o której mowa w ust. 1.”,	Nowy ustęp 2d wprowadza obowiązek wyodrębnienia w prowadzonej ewidencji rachunkowej, składników majątkowych podlegających przeniesieniu poza terytorium RP i podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 36a ustawy o CIT. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT nowy rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

	b) dodaje się ust. 4 w brzmieniu: „4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia sposób prowadzenia uproszczonej ewidencji składników majątku zakładu, przychodów i kosztów oraz warunki, jakim powinna odpowiadać ta ewidencja w celu prawidłowego określenia zobowiązania podatkowego, dla podatników niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którzy dla wykonywania działalności nie tworzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oddziału lub przedstawicielstwa, mając na uwadze zakres prowadzonej działalności.	Przepis ust. 4 wprowadza delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego zakres ewidencji jaką obowiązane są prowadzić działające na terytorium RP zagraniczne zakłady nierezydentów, o ile nie działają one w formie oddziału lub przedstawicielstwa.
uchyla się art. 9a oraz art. 11;	Uchyla się art. 9a oraz art. 11;	Zmiana w związku ze zmianami w zakresie cen transferowych.
Nowy Rozdział 1a	„Rozdział 1a Ceny transferowe Oddział 1 Przepisy ogólne Art. 11a. 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: 1) cenie transferowej – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy; 2) podmiocie – oznacza to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład; 3) podmiotach niepowiązanych – oznacza to podmioty inne niż podmioty powiązane w rozumieniu pkt 4; 4) podmiotach powiązanych – oznacza to: a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ: – ten sam inny podmiot lub – małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej	Uzasadnienie zmian – czytaj część dot. PIT.

	skład i jej zagraniczny zakład; 5) powiązaniach – oznacza to relacje, o których mowa w pkt 4, występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi; 6) transakcji kontrolowanej – oznacza to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań. 2. Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się: 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%: a) udziałów w kapitale lub b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia. 3. Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada: 1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe; 2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne; 3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw –	

	w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo. 4. Jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane. Art. 11b. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do: 1) transakcji kontrolowanych, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych; 2) transakcji między Bankowym Funduszem Gwarancyjnym a instytucją pomostową lub do transakcji pomiędzy podmiotem zarządzającym aktywami a instytucją pomostową w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji. Oddział 2 Zasada ceny rynkowej Art. 11c. 1. Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. 2. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. 3. Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 2, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji. 4. W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością	

	ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub inną czynność, zwaną dalej „transakcją właściwą", uwzględniając: 1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane, 2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne na moment zawarcia transakcji – organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a tam gdzie jest to uzasadnione określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej. 5. Podstawą zastosowania ust. 4 nie może być wyłącznie: 1) trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo 2) brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach. 6. W okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa, organ podatkowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z warunkami i metodami uznanymi w tej decyzji. Art. 11d. 1. Ceny transferowe weryfikuje się stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach wybraną spośród następujących metod: 1) metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej; 2) metoda ceny odprzedaży; 3) metoda koszt plus; 4) metoda marży transakcyjnej netto; 5) metoda podziału zysku; 2. W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie metod, o których mowa w ust. 1, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach. 3. Przy wyborze zastosowania metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego	

	zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania. 4. Określając wysokość dochodu (wysokość straty) organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że użycie innej metody jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach. 5. W przypadku gdy zgodnie z art. 11c ust. 4 organ podatkowy: 1) pomija transakcję kontrolowaną - odstępuje od zastosowania metody; 2) zastępuje transakcję kontrolowaną transakcją właściwą - stosuje metodę odpowiednią dla transakcji właściwej. Art. 11e. Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki: 1) w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane; 2) nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, a zapewnienie ich zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, wymaga dokonania korekty cen transferowych; 3) w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości co podatnik; 4) podmiot powiązany, o którym mowa w pkt 3, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem; 5) podatnik potwierdzi fakt dokonania korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta. Art. 11f. 1. W przypadku transakcji kontrolowanych stanowiących usługi o niskiej wartości dodanej organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług, jeżeli są spełnione łącznie następujące	

	warunki: 1) narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody, o której mowa w art. 11d ust. 1 pkt 3 albo 4, i wynosi: a) nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług albo b) nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług; 2) usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową; 3) usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje: a) rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji, b) sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług. 2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie do usług, które spełniają łącznie następujące warunki: 1) zostały wymienione w załączniku nr 6 do ustawy; 2) mają charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy; 3) nie stanowią głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych; 4) wartość tych usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie przekracza 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych; 5) nie są przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyłączeniem odsprzedaży usług nabytych we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu powiązanego (refakturowanie). Art. 11g. 1. W przypadku transakcji kontrolowanej dotyczącej pożyczki organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości oprocentowania tej pożyczki, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki: 1) oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, aktualnym na dzień zawarcia tej umowy; 2) nie przewidziano wypłaty innych niż oprocentowanie opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii;	

	3) pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat; 4) w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty; 5) pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. 2. Kwoty pożyczki wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień wypłaty kwoty pożyczki. 3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do kredytu i emisji obligacji. 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza nie rzadziej niż raz w roku, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, o których mowa w ust. 1 pkt 1, biorąc pod uwagę rodzaje bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym. Art. 11h. 1. W przypadku gdy dochody podatnika zostaną przez administrację podatkową innego państwa uznane za dochody podmiotu powiązanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i zaliczone do podlegających opodatkowaniu dochodów tego podmiotu, dokonuje się korekty dochodów podatnika, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, taką korektę przewidują. 2. Korekta dochodów, o której mowa w ust. 1, służy eliminowaniu podwójnego opodatkowania poprzez określenie dochodów podatnika, jakie byłyby przez podatnika uzyskane, gdyby warunki ustalone z podmiotem powiązanym mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 1, odpowiadały warunkom, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niepowiązanymi. 3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio przy określaniu dochodu podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność	

	przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, lub podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, prowadzącego działalność przez zagraniczny zakład położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie dochodów podlegających przypisaniu do tego zagranicznego zakładu. 4. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadkach, w których: 1) organ podatkowy określił dochody podatnika w związku z ustaleniem lub narzuceniem warunków, o których mowa w art. 11c ust. 2, pomiędzy podatnikami mającymi miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub 2) podatnik po zakończeniu kontroli podatkowej skorzystał z uprawnienia do skorygowania zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym w przypadku ujawnienia przez kontrolę nieprawidłowości w związku z ustaleniem lub narzuceniem warunków, o których mowa w art. 11c ust. 2, lub 3) podatnik skorzystał z uprawnienia do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji, zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.[1)]), a kontrola celno-skarbowa została zakończona zawiadomieniem, o którym mowa w art. 83 ust. 2 tej ustawy. Art. 11i. Jeżeli warunki transakcji realizowanej pomiędzy osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, z których żaden nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, przepisy art. 11c i art. 11d stosuje się odpowiednio. Art. 11j. 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia: 1) sposób i tryb oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami jakie ustaliłyby między sobą	

[1)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 650, 723, 1000, 1039, 1499, 1544, 1577 i 1654.

	podmioty niepowiązane, w tym kryteria porównywalności tych warunków, 2) sposób i tryb określania wysokości dochodu (straty) podatnika w drodze oszacowania z zastosowaniem metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, w tym określania wynagrodzenia z tytułu przeniesienia pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka, 3) sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych – mając na uwadze zapewnienie prawidłowości weryfikacji cen transferowych dokonywanej przez podatników i organy podatkowe oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wykaz krajów i terytoriów, stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, uwzględniając treść ustaleń w tym zakresie podjętych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, istnienie podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych między Rzecząpospolitą Polską a danym krajem lub terytorium, terminowość realizowania obowiązku wymiany informacji podatkowych oraz rzetelność, kompletność i czytelność przekazywanych informacji podatkowych, a także rzeczywiste cechy systemu podatkowego danego kraju lub terytorium, mogące doprowadzić do stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej. Oddział 3 Dokumentacja cen transferowych Art. 11k. 1. Podmioty powiązane są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych za rok obrotowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. 2. Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku obrotowym następujące progi dokumentacyjne: 1) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji towarowej; 2) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji finansowej; 3) 2 000 000 zł – w przypadku transakcji usługowej;	

	4) 2 000 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określona w pkt 1-3. 3. Progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla: 1) każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji; 2) strony kosztowej i przychodowej. 4. Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, o której mowa w ust. 2 i 3, jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana. 5. Przy ocenie czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny uwzględnia się: 1) jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz 2) kryteria porównywalności określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 1 pkt 1, oraz 3) metody weryfikacji cen transferowych, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, oraz 4) inne istotne fakty i okoliczności transakcji kontrolowanej. Art. 11l. 1. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 11k ust. 2, odpowiada: 1) wartości kapitału – w przypadku pożyczki i kredytu; 2) wartości nominalnej - w przypadku emisji obligacji; 3) sumie gwarancyjnej – w przypadku poręczenia lub gwarancji; 4) wartości przypisanych przychodów lub kosztów – w przypadku przypisania dochodu (straty) do zakładu zagranicznego; 5) wartości właściwej dla danej transakcji kontrolowanej – w przypadku pozostałych transakcji. 2. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 11k ust. 2, określa się na podstawie: 1) otrzymanych lub wystawionych faktur dotyczących danego roku obrotowego albo 2) umów lub innych dokumentów – w przypadku gdy faktura nie została wystawiona lub w przypadku transakcji finansowych, albo 3) otrzymanych lub przekazanych płatności – w przypadku gdy	

	nie jest możliwe określenie tej wartości na podstawie pkt 1 i 2. 3. Określając wartość transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym, o których mowa w ust. 1, nie uwzględnia się wartości transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 11n. 4. Wartość transakcji kontrolowanej wyrażoną w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy. Art. 11m. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędom skarbowym oświadczenie o jej sporządzeniu, do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. 2. W oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot powiązany oświadcza, że: 1) sporządził lokalną dokumentację cen transferowych; 2) ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. 3. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, podpisuje kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję, przy czym: 1) oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji – w przypadku gdy: a) kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo b) nie jest możliwe określenie kierownika jednostki; 2) nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika. 4. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Art. 11n. Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych: 1) zawieranych wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeśli w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki: a) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 6,	

	b) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a, c) nie poniósł straty podatkowej; 2) objętych decyzją w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa, w okresie, którego dotyczy ta decyzja; 3) których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych; 4) między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową; 5) w przypadku gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami; 6) w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1579 i 2018 oraz z 2018 r. poz. 1560, 1603, 1669 i 1693); 7) realizowanych między grupą producentów rolnych wpisaną do rejestru, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 1026), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia: a) na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy, b) przez grupę producentów rolnych na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją; 8) realizowanych między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw, działających na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu (Dz. U. z 2018 r. poz. 1131 i 1633), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia: a) na rzecz takiej grupy lub organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej	

	grupy lub organizacji, b) przez taką grupę lub organizację na rzecz jej członków, towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją; 9) polegających na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, przewidują, że dochody te mogą być opodatkowane tylko w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska. Art. 11o. 1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy: 1) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku obrotowym łączna kwota wymagalnych w tym roku świadczeń przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub 2) zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową: a) umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub b) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty. 2. Kwoty, o których mowa w ust. 1, wyrażone w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej. Art. 11p. 1. Podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, dołączają do tej dokumentacji	

	grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych: 1) dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe; 2) której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 000 000 zł lub jej równowartość. 2. Kwoty przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy grupowa dokumentacja cen transferowych. 3. Grupowa dokumentacja cen transferowych może być sporządzona przez podmiot powiązany obowiązany do dołączania grupowej dokumentacji cen transferowych lub inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych. Sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych przez inny podmiot z grupy podmiotów powiązanych nie zwalnia z odpowiedzialności za zgodność tej dokumentacji z art. 11q ust. 2. 4. W przypadku gdy grupowa dokumentacja cen transferowych została sporządzona w języku angielskim, organ podatkowy może wystąpić z żądaniem przedłożenia, w terminie 30 dni od dnia doręczenia tego żądania, grupowej dokumentacji cen transferowych w języku polskim. Art. 11q. 1. Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy: 1) opis podmiotu powiązanego; 2) opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów; 3) analizę cen transferowych, w tym: a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznane za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą”, albo b) analizę wykazującą zgodność warunków na jakich została zawarta transakcja kontrolowana z warunkami jakie ustaliłyby	

	podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności; 4) informacje finansowe. 2. Grupowa dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy dotyczące grupy kapitałowej w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy o rachunkowości: 1) opis tej grupy; 2) opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych tej grupy; 3) opis istotnych transakcji finansowych tej grupy; 4) informacje finansowe i podatkowe tej grupy. 3. W przypadku transakcji kontrolowanych spełniających kryteria, o których mowa w art. 11f i art. 11g, lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności. 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych, mając na uwadze ułatwienie podatnikom sporządzania poprawnej dokumentacji cen transferowych oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych. Art. 11r. Analiza porównawcza lub analiza zgodności podlega aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicznego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany. Art. 11s. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych lub grupowej dokumentacji cen transferowych przedkładają, na żądanie organów podatkowych, tę dokumentację, w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania. 2. W przypadku wystąpienia prawdopodobieństwa zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej organ podatkowy może zwrócić się do podatnika niebędącego mikroprzedsiębiorcą w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U.	

	poz. 646, 1479, 1629 i 1633), z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Żądanie wskazuje okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej. 3. Organ podatkowy może wystąpić z żądaniem, o którym mowa w ust. 1, po upływie terminu, o którym mowa w art. 11m ust. 1, a w przypadku grupowej dokumentacji cen transferowych – po upływie terminu, o którym mowa w art. 11p ust. 1. Art. 11t. 1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych lub realizują transakcje kontrolowane określone w art. 11n pkt 1, przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informację o cenach transferowych, za rok obrotowy, sporządzoną na podstawie wzoru dokumentu elektronicznego zamieszczonego w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. 2. Informacja o cenach transferowych zawiera: 1) cel złożenia informacji i okres za jaki jest składana; 2) dane identyfikacyjne podmiotu składającego informację oraz podmiotu, dla którego jest składana informacja; 3) ogólne informacje finansowe podmiotu, dla którego jest składana informacja; 4) informacje dotyczące podmiotów powiązanych i transakcji kontrolowanych; 5) informacje dotyczące metod i cen transferowych; 6) dodatkowe informacje lub wyjaśnienia dotyczące danych lub informacji, o których mowa w pkt 2–5. 3. Dane lub informacje, o których mowa w ust. 2 pkt 4 i 5, obejmują transakcje kontrolowane, które są objęte lokalną dokumentacją cen transferowych. 4. W przypadku transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 11n pkt 1, w informacji o cenach transferowych nie uwzględnia się informacji, o których mowa w ust. 2 pkt 3, 5 i 6.	

	5. W przypadku spółek niemających osobowości prawnej podmiotem obowiązanym do przekazania informacji o cenach transferowych jest wyznaczony wspólnik. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzekazanie informacji o cenach transferowych. 6. Informacja o cenach transferowych jest wykorzystywana w celu analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w zakresie cen transferowych oraz do innych analiz ekonomicznych lub statystycznych. 7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zapewnia ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych bieżący dostęp do informacji o cenach transferowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. 8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych przekazywanych w informacji o cenach transferowych, o której mowa w ust. 1, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, uwzględniając konieczność zapewnienia dokonywania prawidłowej analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych oraz innych analiz ekonomicznych lub statystycznych.”;	
Art. 12 ust. 1 pkt 12, ust. 4 pkt 8 lit. e, p	w art. 12: a) po ust. 1d dodaje się ust. 1e w brzmieniu: „1e. W odniesieniu do transakcji kontrolowanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się z uwzględnieniem art. 11c.”, b) po ust. 3a dodaje się ust. 3aa w brzmieniu: „3aa. Przy ustalaniu wysokości przychodu, o którym mowa w ust. 3, uwzględnia się korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, mającą na celu wykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3.”, c) ust. 3l otrzymuje brzmienie: „3l. Przepisów ust. 3j i 3k nie stosuje się do: 1) korekty dotyczącej przychodu związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu; 2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e.”, d) w ust. 4:	Dodawany pkt 12 w ust. 1 określa sposób obliczania dochodu z pożyczki papierów wartościowych. Dodawana lit. e w pkt 8 ust. 4 przewiduje niezaliczanie do przychodów równowartości kwot stanowiących umorzone zobowiązania, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań będzie związane z bezzwrotną pomocą udzieloną bankowi, będącemu uczestnikiem IPS, pochodzącą ze środków funduszu pomocowego w ramach realizacji celów funkcjonowania IPS – w przypadku przejęcia albo nabycia przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) banku przez inny bank, będących uczestnikami tego systemu. Dodawany pkt 27 w ust. 4 stanowi o tym, iż otrzymanie w zamian za walutę wirtualną innej waluty wirtualnej nie stanowi przychodu podatkowego; zgodnie z przyjętymi założeniami wymiana taka ma być neutralna podatkowo.

	– w pkt 8 dodaje się lit. e w brzmieniu: „e) bezzwrotną pomocą udzieloną bankowi, będącemu uczestnikiem systemu ochrony, w rozumieniu ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, pochodzącą ze środków funduszu pomocowego w ramach realizacji celów funkcjonowania systemu ochrony wymienionych w tej ustawie – w przypadku przejęcia albo nabycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa banku przez inny bank, będących uczestnikami tego systemu ochrony.”, – w pkt 26 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 27 w brzmieniu: „27) wartości waluty wirtualnej otrzymanej w zamian za inną walutę wirtualną.”, e) w art. 12 ust. 4ba otrzymuje brzmienie: „4ba. Przepisy ust. 1 pkt 4d, 4e, 5a, 6 i 6a stosuje się również w przypadku odpłatnego zbycia wierzytelności lub jej części, w tym w sposób określony w ust. 1 pkt 7.”, f) ust. 5 otrzymuje brzmienie: „5. Wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania, z zastrzeżeniem ust. 6b.”, g) po ust. 6a dodaje się ust. 6b w brzmieniu: „6b. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość otrzymanych rzeczy lub prawa, a także wartość innych świadczeń w naturze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, ustala się na podstawie przepisów art. 11c.	
art. 14	W art. 14: a) uchyla się ust. 6, b) dodaje się ust. 7 w brzmieniu: „7. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość zbytych nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy ustala się na podstawie przepisów art. 11c i art. 11d.	
Art. 15 ust. 1y, 1ya, 1z, 4m, 11-13	w art. 15: a) po ust. 1aa dodaje się ust. 1ab w brzmieniu: „1ab. Przy ustalaniu wysokości kosztów uzyskania	Zmiany dotyczące ustępu 1y dotyczą zasad ustalenia wartości składników majątku wchodzących w skład zagranicznego zakładu, które są przenoszone na terytorium RP.

	przychodów uwzględnia się korektę cen transferowych, o której mowa w art. 11e, mającą na celu wykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3.”, b) ust. 1y otrzymuje brzmienie: „1y. W przypadku prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład, wartość poszczególnych składników majątku wchodzących w skład tego zagranicznego zakładu, ustala się, z zastrzeżeniem ust. 1, w wysokości: 1) wartości rynkowej określonej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, w państwie miejsca siedziby lub zarządu lub w państwie położenia jego zakładu zagranicznego w tym, jeżeli zakład ten został zlikwidowany, chyba że organ podatkowy określi tę wartość w innej wysokości – w przypadku gdy składniki majątku, w tym przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, są przeniesione z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej; przepis ust. 1u stosuje się odpowiednio, lub 2) przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych tego podatnika, niezaliczonej do kosztów w jakiejkolwiek formie, nie wyższej jednak od wartości rynkowej składnika majątku – jeżeli składnik ten przenoszony jest z państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w przypadku gdy państwo to nie określi dla tego składnika majątku wartości rynkowej, o której mowa w pkt 1, albo zwolni z opodatkowania tę wartość, albo jeżeli składnik ten jest przenoszony z terytorium państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej; przepis ust. 1u stosuje się odpowiednio.”, c) po ust. 1y dodaje się ust. 1ya w brzmieniu: „1ya. Przepis ust. 1y stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust.1, który: 1) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku likwidacji tego zagranicznego zakładu, lub 2) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w związku ze zmianą miejsca siedziby lub zarządu, składnik majątku	Dodawany ust. 1ya przewiduje odpowiednie stosowanie zasad określonych w ust. 1y do podatnika, który przeniósł na terytorium RP składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Regulacja analogiczna do zmiany proponowanej w ustawie o PIT. Zmiana dotycząca ust. 1z przewiduje odpowiednie stosowanie zasad określonych w ust. 1 y i 1ya również do spółek europejskich i spółdzielni europejskich. Dodawany ust. 4m przewiduje odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących korekty kosztu uzyskania przychodu w sytuacji orzeczenia korekty wartości rynkowej składnika majątku, określonej w państwie członkowskim Unii Europejskiej, z którego terytorium składniki te zostały przeniesione – jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że wartość ta jest zawyżona. Zmiana ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT nowy rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Dodawane ust. 11-13 – w przepisach tych, na analogicznych zasadach jak ustawie PIT, określono co stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej oraz zasady potrącania tychże kosztów.

	wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w wyniku jej likwidacji.”, d) ust. 1z otrzymuje brzmienie: „1z. Przepis ust. 1y i 1ya stosuje się odpowiednio do spółki europejskiej zawiązanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, str. 251) i spółdzielni europejskiej zawiązanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) (Dz. Urz. WE L 207 z 18.08.2003, str. 1, z późn.zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 17, t. 1, str. 280).”, e) ust. 4k otrzymuje brzmienie: „4k. Przepisów ust. 4i i 4j nie stosuje się do: 1) korekty dotyczącej kosztu uzyskania przychodów związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu; 2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e.”, f) po ust. 4l wprowadza się ust. 4m w brzmieniu: „4m. Przepisy ust. 4i i 4j stosuje się odpowiednio do korekty wartości rynkowej, wynikającej z decyzji organu podatkowego określającej wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 lub 2, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, z którego terytorium składnik ten został przeniesiony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”, g) dodaje się ust. 11–13 w brzmieniu: „11. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f, stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie lub zbycie waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. 12. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 11, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 13.	

	13. Nadwyżka kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 11, nad przychodami uzyskanymi w roku podatkowym, powiększa koszty uzyskania przychodów poniesione w następnym roku podatkowym.	
Art. 15ba	Art. 15ba. 1. Art. 15ba. 1. W przypadku nabycia w ramach jednej transakcji co najmniej 100 wierzytelności bez wyodrębnienia ceny nabycia poszczególnych wierzytelności (pakiet wierzytelności), dochód z pakietu wierzytelności stanowi nadwyżka przychodów uzyskanych z wierzytelności wchodzących w skład pakietu na kosztem nabycia pakietu wierzytelności. 2. Przez przychody uzyskane z wierzytelności wchodzących w skład pakietu wierzytelności rozumie się środki lub wartości otrzymane w wyniku uregulowania tych wierzytelności lub środki lub wartości ze zbycia całości lub części wierzytelności wchodzących w skład danego pakietu, z wyjątkiem opłat, odsetek za opóźnienie w zapłacie zobowiązań i kar, naliczonych po dniu nabycia pakietu wierzytelności. 3. Przez koszt nabycia pakietu wierzytelności rozumie się cenę nabycia takiego pakietu wierzytelności. 4. Koszty nabycia pakietu wierzytelności potrąca się w okresie rozliczeniowym, w którym osiągnięty został przychód z wierzytelności wchodzącej w skład pakietu wierzytelności, do wysokości odpowiadającej temu przychodowi. 5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio do nabycia pojedynczej wierzytelności.	Dodawane przepisy dotyczą podatkowego rozliczania wierzytelności, w tym wchodzących w skład nabytego pakietu wierzytelności i są analogiczne do rozwiązania omówionego w części dotyczącej podatku PIT.
Art. 15e	W art. 15e: a) w ust. 1 część wspólna otrzymuje brzmienie: „– poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.”,	Zmiany doprecyzowujące.

	b) ust. 10 otrzymuje brzmienie: „10. Za koszty poniesione pośrednio na rzecz podmiotów, o których mowa w ust. 1, uważa się koszty poniesione na rzecz podmiotu niepowiązanego z podatnikiem, jeżeli rzeczywistym właścicielem należności z tytułów, o których mowa w ust. 1, lub jej części jest podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem lub podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2.	
Art. 16 ust. 1 pkt 6a, 8aa, pkt 39a, 39b, 71a, 76, ust. 1c	W art. 16: a) w ust. 1: – po pkt 6 dodaje się pkt 6a w brzmieniu: „6a) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, jeżeli środki te lub wartości zostały przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w sposób o którym mowa w art. 24f;”, – po pkt 39 dodaje się pkt 39a i 39b w brzmieniu: „39a) strat w części niepokrytej spłatą nabytych wierzytelności, w tym nabytych wierzytelności w pakiecie, o których mowa w art. 15ba; 39b) wydatków na nabycie wierzytelności, jeżeli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, w której podatnik jest wspólnikiem – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z tego uprzedniego lub pierwszego zbycia;”, – pkt 58 otrzymuje brzmienie: „58) wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 14a, 23, 24, 42, 47, 48, 52, 53, 55, 56, 56a i 59;”, – po pkt 71 dodaje się pkt 71a w brzmieniu: „71a) wpłaty na system ochrony, w rozumieniu ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, wniesione przez uczestnika tego systemu, na zasadach wynikających z tej ustawy;”, – dodaje się pkt 75 w brzmieniu: "75) poniesionych wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną.”, b) dodaje się ust. 1c w brzmieniu: „1c. W przypadku gdy podatnik wniósł do spółki niebędącej osobą	Zmiany dotyczące pkt 6a, 8aa, 39a i 39b i 76 są analogiczne do zmian omówionych w części dotyczącej ustawy o PIT. Dodawany pkt 71a wyłącza z kosztów uzyskania przychodów wpłaty na IPS dokonywane przez banki spółdzielcze zgodnie z ustawą o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających. Celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących sposobu ustalania wysokości „wydatków na nabycie lub objęcie” udziałów w spółce kapitałowej powstałej z przekształcenia spółki osobowej do której podatnik wniósł wkłady niepieniężne, w dodanym w art. 16 nowym ust. 1c wskazane zostało, iż wydatki takie określać się będzie na podstawie poniesionych przez podatnika wydatków na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczonych do kosztów w jakiejkolwiek formie.

	prawną wkład niepieniężny, a spółka niebędąca osobą prawną uległa przekształceniu w spółkę lub została przejęta przez spółkę, przez wydatki o których mowa w ust. 1 pkt 8, 8c i 8d na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki uważa się wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie.	
Art. 16b ust. 2 pkt 2a	w art. 16b w ust. 2 po pkt 2 dodaje się pkt 2a w brzmieniu: „2a) wartość firmy, jeżeli w związku z przeniesieniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa wartość ta została opodatkowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 36a – w przypadku kiedy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część przenoszone są z tego państwa,”;	Zmiana dotyczy określenia wartości firmy przeniesionej w ramach przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego państwa UE, jeśli podlegała ona opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków.
Art. 16c pkt 4	w art. 16c pkt 4 otrzymuje brzmienie: „4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2 i 2a,”	Zmiana dotyczy zasad amortyzacji podatkowej wartości firmy przeniesionej w ramach przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części z innego państwa UE, jeśli podlegała ona opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od niezrealizowanych zysków.
Art. 16g ust. 1pkt 7 i 8	W art. 16g ust. 1: a) pkt 7 otrzymuje brzmienie: „7) w razie prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład – wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1y.”, b) w pkt 7 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 8 w brzmieniu: „8) w razie gdy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust.1, przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku jego likwidacji, lub przeniósł, w związku ze zmianą miejsca siedziby lub zarządu (rezydencji podatkowej), na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, – wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1ya.	Zmiana brzmienia pkt 7 dotyczącego zasad ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ma charakter dostosowujący do regulacji wprowadzającej do ustawy o CIT nowy rozdział 7a dotyczący podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków. Zmiana polegająca na dodaniu nowego pkt 8 określającego sposób ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku podatnika, który przeniósł na terytorium RP składnik majątku swojego zagranicznego zakładu (również w wyniku likwidacji tego zakładu) lub działalności gospodarczej prowadzonej za granicą w związku ze zmiana rezydencji podatkowej.
Art. 17 ust. 1 50c, 50d, 56a, 57 lit. b, 60, ust. 13 i	w art. 17: a) w ust. 1: – po pkt 50b dodaje się pkt 50c i 50d w brzmieniu: „50c) dochody osiągnięte przez podatnika, o którym mowa w art. 3	Dodawany pkt 50c przewiduje zwolnienie z opodatkowania odsetek oraz dyskonta od obligacji uzyskanych przez podatników CIT będących nierezydentami. Odnośnie kryterium pośredniego lub bezpośredniego posiadania łącznie nie więcej niż 10% wartości

14	ust. 2, z odsetek lub dyskonta od obligacji: a) o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok, b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych – chyba że na moment osiągnięcia dochodu podatnik jest podmiotem powiązanym z emitentem tych obligacji w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 niniejszej ustawy lub art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz posiada, bezpośrednio lub pośrednio, łącznie z innymi podmiotami powiązanymi w rozumieniu tych przepisów więcej niż 10% wartości tych obligacji; 50d) przychody osiągnięte przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, z odsetek lub dyskonta, wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z operacjami dokonywanymi na instrumentach finansowych w ramach prowadzonej gospodarki rezerwami dewizowymi;", – po pkt 56 dodaje się pkt 56a w brzmieniu: „56a) środki finansowe otrzymane przez bank będący uczestnikiem systemu ochrony, w rozumieniu ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, pochodzące z funduszu pomocowego w ramach realizacji celów wymienionych w tej ustawie, w tym bezzwrotne wpłaty na fundusz (kapitał) zasobowy lub rezerwowy;", – w pkt 57 lit. b otrzymuje brzmienie: „b) dochodów (przychodów) z odsetek od pożyczek udzielonych podmiotom, o których mowa w lit a, oraz odsetek od innych zobowiązań tych podmiotów wobec funduszu, z wyjątkiem odsetek od wierzytelności z tytułu pożyczek nabytych przez fundusz od podmiotów, których działalność podlega nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowym, uprawnionych do udzielania kredytów (pożyczek) na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania, jeżeli pożyczki te zostały	obligacji, a także odnośnie kryterium obowiązywania odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, aktualne są tu uwagi zawarte w części dot. art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy o PIT. W dodawanym pkt 50d proponuje się wprowadzenie, w katalogu zwolnień od podatku, zwolnienia w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego (tzw. podatek u źródła) od należności wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z zadaniem ustawowym, które bank centralny realizuje w interesie publicznym na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz. U. z 2017 r., poz. 1373) w zakresie zarządzania rezerwami dewizowymi. Projektowany pkt 56a wprowadza zwolnienie od podatku środków finansowych otrzymywanych przez bank zrzeszający albo jednostkę zarządzającą, pochodzące z funduszu pomocowego w ramach realizacji celów określonych w ustawie o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, w tym bezzwrotne wpłaty na fundusz zasobowy, fundusz (kapitał) zapasowy lub fundusz rezerwowy. Zmiana polega na poszerzeniu zakresu obecnego zwolnienia na odsetki od pożyczek udzielonych przez – podlegające nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowych – banki, w tym banki spółdzielcze lub skoki. Wprowadzane w pkt 60 zwolnienie dotyczy określonych dochodów uzyskiwanych w ramach umów offsetowych i zostało omówione w części dotyczącej podatku PIT. Dodawane ust. 13 i 14 odnoszą się do projektowanego zwolnienia związanych z realizacją umów offsetowych i są analogiczne do regulacji omówionych w części dotyczącej ustawy o PIT.

	udzielone przez te podmioty,”, – w pkt 59 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 60 w brzmieniu: „60) dochody uzyskane przez podatników mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu: a) nieodpłatnego nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know–how), b) nieodpłatnego nabycia prawa do używania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know–how), na podstawie umowy użyczenia lub umowy o podobnym charakterze, c) nieodpłatnego nabycia usług szkoleniowych, d) otrzymania bezzwrotnego wsparcia finansowego, pod warunkiem że wsparcie to jest przeznaczone i zostanie wykorzystane wyłącznie na produkty wojskowe – będących przedmiotem zobowiązania offsetowego w ramach wykonywania umów zawieranych przez Skarb Państwa, których wejście w życie oraz stwierdzenie wykonania zostało zatwierdzone przez Radę Ministrów zgodnie z ustawą z dnia 26 czerwca 2014 r. o niektórych umowach zawieranych w związku z realizacją zamówień o podstawowym znaczeniu dla bezpieczeństwa państwa (Dz. U. z 2017 r. 2031 oraz z 2018 r. poz. 1669).”, b) dodaje się ust. 13 i 14 w brzmieniu: „13. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 61, dotyczy również podatników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w przypadku nieodpłatnego nabycia wartości, praw, usług lub otrzymania bezzwrotnego wsparcia finansowego, określonych w ust. 1 pkt 61, od podatników, o których mowa w tym przepisie, lub za ich pośrednictwem, jeżeli te wartości, prawa, usługi lub wsparcie finansowe zostaną przeznaczone wyłącznie na cele wojskowe. 14. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 61, ma zastosowanie do dochodów wymienionych w tym przepisie, pozostających w związku z ustanowieniem lub utrzymaniem potencjału mającego na celu ochronę podstawowych interesów bezpieczeństwa państwa w zakresie produkcji bronią, amunicją lub materiałami wojennymi, pod	

	warunkiem że produkty te przeznaczone zostaną wyłącznie na cele wojskowe.	
Art. 18 ust. 1 pkt 8, ust. 9	w art. 18: a) w ust. 1: – wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, po odliczeniu:”, – w pkt 7 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 8 w brzmieniu: „8) w bankach spółdzielczych – 25% kwoty wniesionych w roku podatkowym wpłat na system ochrony, w rozumieniu ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, jeżeli w terminie określonym w art. 27 ust. 1, co najmniej równowartość tej kwoty została przekazana na fundusz udziałowy, zasobowy lub rezerwowy, z wyjątkiem tych kwot, które przeznaczone zostały na pokrycie straty bilansowej banku.”, b) dodaje się ust. 8 w brzmieniu: „8. Jeżeli bank spółdzielczy, który nabył prawo do odliczenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 8, poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość jego dochodu w roku podatkowym jest niższa od kwoty przysługującego mu odliczenia, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie trzy lata podatkowe, następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.	Dodawany pkt 8 w ust. 1 wprowadza możliwość pomniejszenia w banku spółdzielczym dochodu do opodatkowania o 25% kwoty wniesionych roku podatkowym wpłat na system ochrony w rozumieniu ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających. Warunkiem stosowanie pomniejszenia jest przekazanie odpowiadającego tym wpłatom zysku banku spółdzielczego na fundusze własne banku. Zmiana proponowana w dodawanym ust. 9, przewiduje że bank spółdzielczy w przypadku braku możliwości dokonania za dany rok podatkowy odliczenia określonego w ust. 1 pkt 8 (tj. w sytuacji poniesienia stratę albo gdy wielkość dochodu jest niższa od kwoty przysługującego odliczenia) może dokonać tego odliczenia w zeznaniach za kolejne następujące bezpośrednio po sobie trzy lata podatkowe (do czasu wyczerpania).
Art. 18d w ust. 2	W art. 18d w ust. 2: a) w pkt 4 wyrazy „art. 11 ust. 1 i 4” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 1 pkt 4”, b) w pkt 4a wyrazy „art. 11 ust. 1 i 4” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 1 pkt 4”	
Art. 19 ust. 1 i 4	w art. 19: 1) ust. 1 otrzymuje brzmienie: „1. Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, wynosi:", 2) uchyla się ust. 4;	Uzasadnienie w zakresie uchylenia ust. 4 zostało zawarte w części dot. projektowanego art. 58a Ordynacji podatkowej.

art. 21 ust. 7	W art. 21 ust. 7 otrzymuje brzmienie: „7. Jeżeli w wyniku powiązań w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5, między podmiotem wypłacającym i uzyskującym należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, w wyniku czego kwota wypłaconych należności jest wyższa od tej, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby powiązania te nie istniały, zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się tylko do kwoty należności określonej bez uwzględniania warunków wynikających z tych powiązań. Przepis art. 11d stosuje się odpowiednio.	
Art. 22d	po art. 22c dodaje się art. 22d w brzmieniu: „Art. 22d 1. Od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu. 2. Dochodem z odpłatnego zbycia walut wirtualnych jest osiągnięta w roku podatkowym różnica między sumą przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f, a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 15 ust. 11–13. 3. Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niezapłacenie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca siedziby podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji. 4. Dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) podatnika. 5. Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 27 ust. 1, wykazać dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia walut wirtualnych, i obliczyć należny podatek dochodowy. 6. W zeznaniu, o którym mowa w ust. 5 podatnik wykazuje koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 11 i 13, także wtedy, gdy w roku podatkowym nie osiągnął przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.	Dodawany przepis reguluje opodatkowanie dochodów uzyskiwanych z odpłatnego zbycia tzw. kryptowalut (walut wirtualnych). Zasady rozliczania w podatku CIT dochodów z walut wirtualnych są analogiczne do przyjętych w ustawie o PIT.
Art. 24a ust.	w art. 24a:	Zmiany w zakresie przepisów o opodatkowaniu dochodu

2 pkt 1, 1a, 1b, 3, 4, ust. 2a, 2b, 3 pkt 1, 2, 3 lit. a, ust. 4, 4a, 8, 11, 12 i 20	w art. 24a: a) użyte w art. 24a, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „zagraniczna spółka” oraz „zagraniczna spółka kontrolowana” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku, odpowiednio wyrazami „zagraniczna jednostka” oraz „zagraniczna jednostka kontrolowana”, b) w ust. 2: – pkt 1 otrzymuje brzmienie: "1) zagraniczna jednostka – oznacza: a) osobę prawną, b) spółkę kapitałową w organizacji, c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej, d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 e) fundację, trust lub inny podmiot albo stosunek prawny o charakterze powierniczym, f) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z grupy, która samodzielnie spełnia warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, gdyby nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej, g) wydzielone organizacyjnie lub prawnie części zagranicznych spółek lub innych podmiotów mających lub niemających osobowości prawnej – nieposiadającą siedziby lub zarządu w 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 zarządzających lub prawo do uczestnictwa w zysku, w tym ich ekspektatywę, lub w której w przyszłości będzie uprawniony do nabycia takich praw, w tym jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub nad którą podatnik sprawuje kontrolę faktyczną;”, – po pkt 1 dodaje się pkt 1a i 1b w brzmieniu: ,,1a) prawo do uczestnictwa w zysku – oznacza również prawo do uzyskania środków należących do zagranicznej jednostki w związku z jej likwidacją, prawo do otrzymania świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego, w tym jego ekspektatywy, jako założyciel (fundator)	kontrolowanej spółki zagranicznej (CFC) mają głównie charakter doprecyzowujący i podnoszący efektywność przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej, w szczególności wobec definicji zagranicznej spółki (po zmianach już „zagranicznej jednostki”) oraz definicji kontroli.

	lub beneficjent fundacji lub trustu albo innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym lub ekspektatywę uzyskania zysków zagranicznej jednostki wypracowanych lub uzyskanych w przyszłości; 1b) kontrola faktyczna – oznacza kontrolę, która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie zagranicznej jednostki poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie; kontrola faktyczna wynika w szczególności z powiązań umownych, między innymi umowy powołującej do życia zagraniczną jednostkę, decyzji sądu lub jakiegokolwiek innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między zagraniczną jednostką i polskim podatnikiem lub stałym zakładem nierezydenta podatkowego położnego w Rzeczypospolitej Polskiej;", – pkt 3 i 4 otrzymują brzmienie: ,,3) jednostka zależna - oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną jednostkę 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 co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zyskach; 4) podmiot powiązany – oznacza: a) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podatnik posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa 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 co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa 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 co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zyskach.”, c) po ust. 2 dodaje się ust. 2a i 2b w brzmieniu: "2a. W przypadku, gdy z okoliczności faktycznych nie można ustalić, że podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e spełnia przesłanki uznania za zagraniczną jednostkę domniemywa się, że podmiot ten stanowi zagraniczną jednostkę, jeżeli podatnik jest założycielem lub fundatorem tego podmiotu oraz, odpłatnie bądź nieodpłatnie, przekazał majątek temu podmiotowi, chyba że założyciel (fundator) wykaże, iż wyzbył się on w sposób definitywny i nieodwołalny powierzonego majątku. W takim przypadku podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, uznaje się za zagraniczną jednostkę, gdy podatnik jest lub może stać się beneficjentem tego podmiotu. 2b. Za zagraniczną jednostkę może być również uznany zagraniczny zakład zagranicznej jednostki w dowolnej postaci.”, d) w ust. 3: – pkt 1 i 2 otrzymuje brzmienie: ,,1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 11j ust. 2albo 2) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym: a) Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo b) Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej – stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych”, – w pkt 3 lit. a otrzymuje brzmienie: "a) w jednostce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio, ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zyskach lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką,”, e) dodaje się ust. 3b i 3c w brzmieniu:	

	„3b. Kontrolę z ust. 3 pkt 3 lit. a wobec podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, ustala się poprzez odniesienie się do spółki dominującej lub wobec wszystkich spółek z grupy. 3c. W przypadku spółki z podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, przez faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę na potrzeby ust. 3 pkt 3 lit. c należy rozumieć podatek, który zostałby przez tę spółkę zapłacony, gdyby ta spółka nie była częścią tej podatkowej grupy kapitałowej.”, f) ust. 4 otrzymuje brzmienie: „4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym, albo do okresu, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym prawom do uczestnictwa w zysku tej jednostki, po odliczeniu kwot: 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej; 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.", g) po ust. 4 dodaje się ust. 4a w brzmieniu: „4a. W przypadku gdy podatnik jest założycielem (fundatorem) podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo do uczestnictwa w zyskach określa się poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje wartość rynkowa przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu lub fundacji lub innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym. W przypadku gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator) oraz beneficjent podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zyskach podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem.”, h) ust. 8 otrzymuje brzmienie: "8. W przypadku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której	

	mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia prawa do uczestnictwa w zyskach zagranicznej jednostki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi albo podatnikowi wspólnie z innymi podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 niniejszej ustawy lub art. 3 ust. 1 ustawy dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, przysługiwały, przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 6, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej jednostki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały tych podatników związane z prawem do uczestnictwa w zyskach są równe.”, i) ust. 11 otrzymuje brzmienie: „11. Podatek do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną, obliczony zgodnie z ust. 4 i 4a, pomniejsza się o podatek zapłacony przez jednostkę zależną z tytułu przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby lub zarządu lub rejestracji lub położenia jednostki zależnej, jeżeli jednostka zależna: 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zyskach w tej zagranicznej jednostce kontrolowanej oraz 2) 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 jednostką posiada rezydencję podatkową lub jest zarejestrowana lub położona.”, j) ust. 12 otrzymuje brzmienie: „12. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w państwie jej siedziby lub zarządu, rejestracji albo położenia lub w innym państwie w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 4 lub 4a do dochodu tej jednostki ustalonego zgodnie z ust. 6. Przepisy art. 20 ust. 8 i art. 22b stosuje się odpowiednio.”, k) w ust. 15 wyrazy „art. 11 ust. 5b” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 3”;	

	l) dodaje się ust. 20 w brzmieniu: „20. Dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich.	
art. 24b	W art. 24b: a) w ust. 6 w zdaniu pierwszym wyrazy „art. 11” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 1 pkt 4”, b) w ust. 7 wyrazy „art. 11” zastępuje się wyrazami „art. 11a ust. 1 pkt 4.	Zmiana legislacyjna w związku ze innymi zmianami w projekcie ustawy.
art. 24d i art. 24e	Po art. 24c dodaje się art. 24d i art. 24e w brzmieniu: „Art. 24d. 1. Podatek od osiągniętego przez podatnika kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnych wynosi 5% podstawy opodatkowania. 2. Kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej są: 1) prawo do wynalazku (patent), 2) prawo ochronne na wzór użytkowy, 3) prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, 4) prawo z rejestracji topografii układu scalonego, 5) dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin, 6) prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczone do obrotu, 7) wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin, 8) autorskie prawo do programu komputerowego – podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej. 3. Podstawę opodatkowania stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnych osiągniętych w roku podatkowym. 4. Wysokość kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego prawa	Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie w ustawie o PIT i CIT, korzystnego rozwiązania podatkowego dla przedsiębiorców, którzy uzyskują dochody z komercjalizacji wytworzonych lub rozwiniętych przez nich praw własności intelektualnej, tzw. Innovation Box. Do głównych celów projektowanej zachęty podatkowej należy między innymi zwiększenie atrakcyjności prowadzenia w Polsce działalności badawczo-rozwojowej przez polskie i zagraniczne przedsiębiorstwa, zmiana modelu ekonomicznego na gospodarkę opartą na wiedzy, a także zwiększenie świadomości w zakresie praw własności intelektualnej jako potencjalnych źródeł przychodów.

	własności intelektualnej ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej osiągniętego w roku podatkowym i wskaźnika obliczonego według wzoru: $\frac{(a+b)*1{,}3}{a+b+c+d}$ gdzie poszczególne litery oznaczają faktycznie poniesione przez podatnika koszty na: a – prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo–rozwojową związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, b – nabycie wyników prac badawczo–rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3, c – nabycie wyników prac badawczo–rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. art. 11a ust. 1 pkt 4, d – nabycie przez podatnika kwalifikowanego prawa własności intelektualnej. 5. Do kosztów, o których mowa w ust. 4, nie zalicza się kosztów, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, w szczególności odsetek, opłat finansowych, kosztów związanych z nieruchomościami. 6. W przypadku, gdy wartość wskaźnika, o którym mowa w ust. 4, jest większa od 1, przyjmuje się, że wartość ta wynosi 1. 7. Dochodem (stratą) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej jest osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym dochód (strata): 1) z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej; 2) ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej; 3) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi; 4) z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym sądowym albo arbitrażu.	

	8. Do ustalenia dochodów, o których mowa w ust. 7 pkt 3, przepis art. 11c stosuje się odpowiednio. 9. W przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie dochodu przypadającego na poszczególne kwalifikowane prawa własności intelektualnej, podatnik może obliczyć kwalifikowany dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej zgodnie z ust. 4–6 dla tego samego rodzaju produktu lub usługi, lub dla tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej. 10. O wysokość straty z kwalifikowanych praw własności intelektualnej poniesionej w roku podatkowym obniża się dochód związany z tym samym kwalifikowanym prawem własności intelektualnej lub tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej – w kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych. 11. Podatnicy korzystający z opodatkowania zgodnie z ust. 1, są obowiązani do wykazania dochodu (straty), o którym mowa w ust. 7, w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę). 12. Przepisy ust. 1–11 stosuje się odpowiednio do ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w związku ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o uzyskanie takiego prawa ochronnego do właściwego organu, od daty zgłoszenia lub złożenia wniosku. 13. W przypadku wycofania zgłoszenia lub wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację, podatnik jest obowiązany opodatkować na zasadach określonych w art. 19 kwalifikowane dochody, o których mowa w ust. 4, uzyskane w okresie od daty zgłoszenia lub złożenia wniosku, o którym mowa w ust. 12 do dnia wycofania wniosku lub zgłoszenia, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się podatek zapłacony na podstawie ust. 1. Art. 24e.1. Podatnicy podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 24d, są obowiązani: 1) wyodrębnić każde kwalifikowane prawo własności	

	intelektualnej w prowadzonej ewidencji rachunkowej; 2) prowadzić ewidencję rachunkową w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej; 3) wyodrębnić koszty, o których mowa w art. 24d ust. 4, przypadające ma każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie dochodu kwalifikowanego; 4) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych kwalifikowanych praw własności intelektualnej – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2 i 3; 5) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno lub więcej kwalifikowanych praw własności intelektualnej w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2-4. 2. W przypadku, gdy na podstawie ewidencji rachunkowej nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 19.”;	
art. 25 w ust.1	w art. 25 w ust.1 wyrazy "art. 22 i art. 24a" zastępuje się wyrazami "art. 22, art. 24a, art. 24d i art. 24f";	Zmiana redakcyjna.
Art. 26 ust. 1, 1aa-1ad, 1c, 1f, 1g, 2c, 2e-2l, 3, 3e-3g, 7, 7a-7f	w art. 26: a) ust. 1 otrzymuje brzmienie: „1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwoty	Celem zmian – podobnie jak w ustawie o PIT - sprawdzenie warunków (kryteriów) korzystania przez nierezydentów z preferencyjnego opodatkowania odsetek, dywidend, należności licencyjnych lub innych dochodów (przychodów) podlegających w Polsce preferencyjnemu opodatkowaniu podatkiem u źródła na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnień wynikających z przepisów implementujących rozwiązania dyrektyw

	2 000 000 zł na rzecz tego samego podatnika, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b, 2d, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w tym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.”, b) po ust. 1a dodaje się ust. 1aa-1ad w brzmieniu: „1aa. Płatnicy nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od: 1) listów zastawnych; 2) obligacji: a) o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok, b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowym, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzecząpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych. 1ab. Niepobranie podatku w przypadku, o którym mowa w ust. 1aa pkt 2, następuje pod warunkiem złożenia przez emitenta do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 16 oświadczenia, że emitent dochował należytej staranności w poinformowaniu podmiotów z nim powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 niniejszej ustawy lub art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, o warunkach zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50c, w stosunku do	unijnych, oraz zapobieganie nieprawidłowościom w rozliczaniu podatku u źródła, np. w sytuacji wypłaty odsetek dla podatnika, który nie spełnia kryterium beneficial owner.

	podmiotów powiązanych. 1ac. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1ab składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji najpóźniej w dniu, w którym płatnik nie pobiera podatku na podstawie ust. 1aa pkt 2. 1ad. Narodowy Bank Polski nie pobiera podatku w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50d.”, c) w ust. 1c wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „Jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 albo w art. 22 ust. 4 pkt 2, mającą siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego:”, d) w ust. 1f zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie: „W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 oraz art. 22 ust. 4 pkt 2, lub jej zagranicznego zakładu, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat tych należności, stosują zwolnienia wynikające z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, z uwzględnieniem ust. 1c, pod warunkiem uzyskania od tej spółki lub jej zagranicznego zakładu pisemnego oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3a i 3c lub w art. 22 ust. 4 pkt 4.”, e) w ust. 1g wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości	

	prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 do wysokości kwoty, o której mowa w ust. 1, na rzecz podmiotów wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem:”, f) w ust. 1m wyrazy „art. 9a ust. 6” zastępuje się wyrazami „art. 11j ust. 2”, g) w ust. 2c dodaje się zdanie drugie w brzmieniu: „Zdanie pierwsze stosuje się także do podmiotów wskazanych w art. 3 ust. 2 w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, jeżeli rachunek, na którym zapisane są papiery wartościowe, jest związany z działalnością tego zakładu.”, h) po ust. 2d dodaje się ust. 2e–2l w brzmieniu: „2e. Jeżeli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami są zobowiązane jako płatnicy pobrać, z zastrzeżeniem ust. 2g, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według stawki podatku określonej w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 od nadwyżki ponad kwotę, o której mowa w ust. 1: 1) z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e; 2) bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. 2f. Przepis ust. 1e stosuje się odpowiednio do podmiotów, o których mowa w ust. 3d. 2g. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 2 lub art. 22 ust. 4 pkt 2, albo zagranicznego zakładu takiej spółki, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym	

	przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej dokonujące wypłat tych należności mogą zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b. 2h. Nie stosuje się ust. 2g, jeżeli z informacji posiadanej przez płatnika, w tym z dokumentu, w szczególności z faktury lub z umowy, wynika, że podatnik, którego dotyczy opinia o stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków określonych w art. 21 ust. 3–9, art. 22 ust. 4–6 lub stan faktyczny nie odpowiada stanowi faktycznemu przedstawionemu w tej opinii. 2i. Jeżeli rok podatkowy płatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę, o której mowa w ust. 1 oblicza się jako iloczyn 1/12 kwoty 2 000 000 zł, i liczby rozpoczętych miesięcy roku podatkowego, w którym dokonano wypłaty tych należności. 2j. Jeżeli płatnik nie posiada roku podatkowego, zasady określone w ust. 2e stosuje się odpowiednio w odniesieniu do obowiązującego u tego płatnika roku obrotowego, a w razie jego braku, w odniesieniu do obowiązującego u tego płatnika innego okresu o cechach właściwych dla roku obrotowego, nie dłuższego jednak niż 23 kolejne miesiące. 2k. Jeżeli wypłaty należności dokonano w walucie obcej, na potrzeby ustalenia czy przekroczona została kwota, o której mowa w ust. 1, wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty. 2l. Jeżeli nie można ustalić wysokości należności wypłaconych na rzecz tego samego podatnika, domniemywa się, że przekroczyła ona kwotę, o której mowa w ust. 1.”, i) ust. 3 otrzymuje brzmienie: „3. Płatnicy, o których mowa w ust. 1, przekazują kwoty podatku w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zgodnie z ust. 1, 2–2b i 2d i 2e pobrano podatek na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, albo – w przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f – na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby płatnika	

	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. Płatnicy są obowiązani przesłać podatnikom, o których mowa w: 1) art. 3 ust. 1 - informację o wysokości pobranego podatku, 2) art. 3 ust. 2, oraz urzędowi skarbowemu - informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku – sporządzone według ustalonego wzoru. Obowiązek przesłania tych informacji podatnikom oraz urzędowi skarbowemu nie powstaje w przypadku i w zakresie określonych w ust. 2a zdanie pierwsze.”, j) po ust. 3d dodaje się ust. 3e–3g w brzmieniu: „3e. Jeżeli suma należności wypłaconych podatnikowi z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, których wartość przekroczyła w obowiązującym u płatnika roku podatkowym kwotę, o której mowa w ust. 1, obejmuje należności, od których zgodnie z ust. 1d, nie został pobrany podatek, płatnik jest obowiązany zawiadomić o kwocie i rodzaju należności wypłaconych wskazanemu podatnikowi w roku podatkowym tego płatnika, od których nie został pobrany podatek, podając dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika. Zawiadomienie to składa się także w przypadku dokonania podatnikowi w roku podatkowym dalszych wypłat należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek. 3f. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 3e, jest składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1. 3g. Przepisy ust. 3e i 3f stosuje się odpowiednio do wypłat, od	

	których podatek nie został pobrany na podstawie ust. 1a.”, k) ust. 7 otrzymuje brzmienie: „7. Wypłata, o której mowa w ust. 1, 1ac, 1c, 1d, 1m, 2c i 2e, oznacza wykonanie zobowiązania w jakiejkolwiek formie, w tym poprzez zapłatę, potrącenie lub kapitalizację odsetek.”, l) po ust. 7 dodaje się ust. 7a–7l w brzmieniu: „7a. Przepisu ust. 2e nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że: 1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego; 2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6. 7b. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a przez pełnomocnika. 7c. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa się najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1. 7d. W przypadku, gdy: 1) oświadczenie, o którym mowa ust. 7a składa jedna osoba – złożenie oświadczenia następuje do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 16; 2) do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, obowiązana jest więcej niż jedna osoba – dowód złożenia tego oświadczenia przekazywany jest wraz ze zgłoszeniem do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 16. 7e. W zgłoszeniu, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, potwierdza się, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, zostało złożone przez wszystkie osoby obowiązane do jego złożenia. Zgłoszenie składa w terminie, o którym mowa w ust. 7c jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a. Zgłoszenie nie może zostać	

	złożone przez pełnomocnika. 7f. Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, a następnie dokonuje na rzecz podatnika, którego dotyczyło to oświadczenie, dalszych wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, płatnik może nie stosować ust. 2e do momentu upływu drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie. 7g. W przypadku, o którym mowa w ust. 7f, płatnik, w terminie do 7 dnia następującego po miesiącu, w którym upłynął okres, o którym mowa w zdaniu pierwszym, składa oświadczenie do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 16, że w momencie dokonania dalszych wypłat należności: 1) posiadał dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego; 2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiadał wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istniały okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6. 7h. W przypadku gdy złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7g, nie jest możliwe z uwagi na niespełnienie warunków będących jego przedmiotem, płatnik w terminie, o którym mowa w tym przepisie, wpłaca podatek, który byłby należny przy zastosowaniu ust. 2e, wraz z odsetkami za zwłokę. 7i. Do oświadczenia, o którym mowa w ust. 7g, stosuje się odpowiednio ust. 7b, 7d i ust. 7e zdanie trzecie. 7j. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1ab, 7a i 7g, oraz zgłoszenie, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. 7k. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie ust. 2e, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikające z	

	przepisów prawa podatkowego, uwzględniając istnienie określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego, specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności. 7l. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania oświadczenia, o którym mowa w ust. 1ab, 7a i 7f, oraz zgłoszenia, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tych dokumentach, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.	
Art. 26b	po art. 26a dodaje się art. 26b w brzmieniu: „Art. 26b. 1. Organ podatkowy na wniosek złożony przez podmiot, o którym mowa art. 28b ust. 2, wydaje, pod warunkiem wykazania przez wnioskodawcę spełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3–9 lub w art. 22 ust. 4–6, opinię o stosowaniu przez płatnika zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych na rzecz tego podatnika należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1 (opinia o stosowaniu zwolnienia). 2. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tym wniosku, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem. 3. Odmawia się wydania opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku: 1) niespełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3 – 9 lub w art. 22 ust. 4–6;	Konsekwencja zmian poboru podatku u źródła. W celu umożliwienia podatnikom korzystania ze zwolnień przewidzianych w art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 ustawy o CIT po przekroczeniu kwoty, o której mowa w art. 26 ust. 1 tej ustawy, przewiduje się możliwość uzyskania opinii o stosowaniu zwolnienia, po spełnieniu ustawowych wymogów i złożeniu wniosku do organu podatkowego.

	2) istnienia uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności; 3) istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c; w przypadku uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści, art. 14b ust. 5c tej ustawy stosuje się odpowiednio; 4) istnienia uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2 nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju miejsca siedziby tego podatnika dla celów podatkowych; przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio. 4. Odmowa wydania opinii o stosowaniu zwolnienia zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. 5. Opinię o stosowaniu zwolnienia wydaje się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku przez organ podatkowy. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. 6. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego, w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Wysokość opłaty od wniosku o wydanie opinii wynosi 2 000 zł. Opłata za wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia stanowi dochód budżetu państwa. 7. Opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa: 1) z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania; 2) ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin, o którym mowa w ust. 8, jeżeli zgodnie z tym przepisem wnioskodawca poinformował organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności; 3) z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy ta opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3–3c lub w art. 22 ust. 4–6, jeśli wnioskodawca nie poinformował organu podatkowego o tym fakcie zgodnie z ust. 8. 8. W przypadku istotnej zmiany okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na spełnienie warunków korzystania ze zwolnienia	

	o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, wnioskodawca w terminie 14 dni od dnia, w którym dowiedział się lub przy zachowaniu należytej staranności powinien się dowiedzieć, że doszło do tej zmiany, informuje o tym organ podatkowy. Wnioskodawca, o którym mowa w art. 28b ust. 2 pkt 1, jednocześnie informuje płatnika o istotnej zmianie okoliczności, o których mowa w zdaniu pierwszym. 9. W zakresie nieuregulowanym w ust. 1–8 stosuje się odpowiednio przepis art. 28b ust. 2-3, 5-8, 11 i , a w pozostałym zakresie odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania pouczenia co do prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1-3oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 11, 14, 16 i 23 działu IV Ordynacji podatkowej. 10. Organem podatkowym właściwym w sprawach wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, 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, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia oraz biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia jednolitości, może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w tych sprawach w sposób odmienny niż określony w zdaniu poprzedzającym.	
art. 27	w art. 27: a) w ust. 3 wyrazy „ceny transakcyjnej” zastępuje się wyrazami „ceny transferowej”, b) w ust. 4 wyrazy „ceny transakcyjnej” zastępuje się wyrazami „ceny transferowej”, c) uchyla się ust. 5, d) uchyla się ust. 7 i 8;	Zmiana redakcyjna.

Rozdział 6a art. 28b	po rozdziale 6 dodaje się rozdział 6a w brzmieniu: „„Rozdział 6a Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności Art. 28b. 1. Organ podatkowy zwraca na wniosek podatek lub różnicę podatku pobranego zgodnie z art. 26 ust. 2e. Wysokość podatku lub różnicę podatku do zwrotu określa się na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych, w tym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. 2. Wniosek o zwrot podatku może złożyć: 1) podatnik, w tym podatnik o którym mowa w art. 3 ust. 2, który w związku z uzyskaniem należności, od której został pobrany podatek, osiąga przychód podlegający opodatkowaniu zgodnie z przepisami niniejszej ustawy, 2) płatnik, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku, – zwany dalej „wnioskodawcą”. 3. Wniosek o zwrot podatku zawiera oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do wniosku. Obowiązek złożenia oświadczenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym obowiązuje także na dalszym etapie postępowania w odniesieniu do przedstawianych kolejnych faktów oraz przekazywanej uzupełniającej dokumentacji. 4. Do wniosku o zwrot podatku dołącza się dokumentację pozwalającą na ustalenie jego zasadności, w szczególności: 1) certyfikat rezydencji podatnika; art. 26 ust. 1i i 1j stosuje się odpowiednio; 2) dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania należności, z którymi wiązała się zapłata podatku; 3) dokumentację dotyczącą zobowiązania do wypłaty należności; 4) oświadczenie podatnika, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 4 lit. b, 3a i ust. 3c lub w art. 22 ust. 4 pkt 4; 5) oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku podatnik jest	W związku ze zmianą zasad poboru podatku u źródła, podatnik będzie występował z wnioskiem o zwrot podatku. Niezbędne jest określenie procedury postępowania w przypadku zwrotu podatku na wniosek. Odpowiednie zastosowanie znajdą przepisy Ordynacji podatkowej.

	podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1; 6) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, gdy należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą; art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio; 7) dokumentację wskazującą na ustalenia umowne, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2; 8) uzasadnienie wnioskodawcy, że spełnione są warunki będące przedmiotem oświadczeń, o których mowa w pkt 5 i 6. 5. W sprawie zwrotu podatku, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa kwotę zwrotu, z zastrzeżeniem ust. 10. 6. Zwrot podatku, z zastrzeżeniem ust. 7, następuje bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej. Termin określony w pierwszym zdaniu biegnie na nowo od dnia wpływu zmienionego wniosku o zwrot podatku. 7. Jeżeli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, w skutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w terminie, o którym mowa w ust. 6, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, w tym kontroli, o której mowa w ust. 9. 8. W celu weryfikacji zwrotu organ podatkowy niezwłocznie po otrzymaniu wniosku o zwrot podejmuje działania polegające w szczególności na:: 1) wystąpieniu z wnioskiem o udzielenie informacji	

	podatkowych do właściwego organu innego państwa, w tym w zakresie spełniania przez podatnika warunków będących przedmiotem oświadczeń, o których mowa w ust. 4 odpowiednio w pkt 4-6, 2) weryfikacji zgodności danych wskazanych we wniosku oraz danych posiadanych przez organ podatkowy lub uzyskanych na wniosek, o którym mowa w pkt 1, z warunkami niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku, określonymi w przepisach szczególnych, w tym we właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, oraz na ustaleniu czy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym ma siedzibę dla celów podatkowych; przepisy art. 26 ust. 1h oraz art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio. 9. W przypadku gdy uzasadniają to okoliczności sprawy, w szczególności niewyjaśnione mimo podjętych działań wątpliwości dotyczące spełniania przez podatnika warunków niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku, określonych w przepisach szczególnych, w tym we właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, weryfikacja może obejmować również przeprowadzenie kontroli podatkowej na terytorium państwa siedziby podatnika dla celów podatkowych. 10. Jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy niezwłocznie dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji. Jeżeli zwrotu podatku w trybie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie takiego zwrotu podatku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. 11. Wniosek o zwrot podatku składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o zwrot podatku w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji. 12. Jeżeli do wniosku o zwrot podatku nie dołączono elementów dokumentacji wskazanych w ust. 4, organ podatkowy wzywa wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 14 dni, z pouczeniem,	

	że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku o zwrot podatku bez rozpatrzenia. W sprawie pozostawienia wniosku o zwrot bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. 13. Podatek lub różnica podatku niezwrócona przez organ podatkowy w terminie, o którym mowa w ust. 6, podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej. 14. Zwrot podatku dokonywany jest na rachunek bankowy wnioskodawcy lub rachunek wnioskodawcy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. W przypadku gdy zwrot podatku jest dokonywany na rachunek wnioskodawcy prowadzony poza terytorium kraju, zwracana kwota jest pomniejszana o koszty dokonania zwrotu. 15. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania wniosku o zwrot podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tym wniosku, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem. 16. Organem podatkowym właściwym w sprawach zwrotu podatku jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, 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, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. 17. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących zwrotu podatku, może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w tych sprawach w sposób odmienny niż określony w ust. 16, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań, o których mowa w niniejszym rozdziale. 18. W zakresie nieuregulowanym w ust. 1-17 stosuje się odpowiednio przepisy art. 130, art. 131, art. 135, art. 140, art. 141, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 167, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213-215 oraz przepisy działu IV	

	rozdziałów 1, 3a, 5−16−20, 22 i 23 Ordynacji podatkowej.	
Załącznik nr 6	dodaje się załącznik nr 6 do ustawy w brzmieniu określonym w załączniku nr 2 do niniejszej ustawy.	Dodanie załącznika w związku ze zmianami w zakresie cen transferowych.
Art. 3 pkt 1-18 - ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.[2]) - dalej: Op		
Art. 3 pkt 1 (art. 3 w pkt 16 Op)	W art. 3: a) pkt 10 - 12 otrzymują brzmienie: „10) cenie transferowej – rozumie się przez to cenę transferową w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, 1540, 1552, 1629, 1669 i 1693) oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, 1162, 1291, 1629, 1669 i 1693); 11) podmiocie krajowym – rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; 12) podmiocie zagranicznym − rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;”, b) w pkt 15 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 16 i 17 w brzmieniu:: „16) korzyści podatkowej – rozumie się przez to: a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,	Rozwiązanie systemowe, niezbędne zgodnie z techniką prawodawczą do stosowania m.in. przepisów nowego rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, dotyczącego informacji o schematach podatkowych, czy też przepisów o cenach transferowych.

	b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej, c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a; 17) środkach ograniczających umowne korzyści – rozumie się przez to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.	
Art. 3 pkt 2a-c ustawy zmieniającej (art. 13 § 2)	w art. 13 § 2: a) pkt 2 i 3 otrzymują brzmienie: „2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1 i 7; 3) organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transferowych;”, b) pkt 7 otrzymuje brzmienie: „7) organ pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 i 8.”, c) w pkt 7 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 8 w brzmieniu: „8) organ właściwy w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych.	Zmiana systemowa dla wskazania organu właściwego za realizację zadań systemu MDR. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych.
Art. 3 pkt 3 ustawy zmieniającej (art. 14 § 2 Op)	W art. 14 § 2 otrzymuje brzmienie: „§ 2. W ramach nadzoru, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w celu wykonywania ustawowych zadań, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych, a także informacje uzyskane poprzez system MDR, o którym mowa w art. 86g § 1.”;	Zmiana systemowa dla wskazania uprawnień organu do przetwarzania danych z systemu MDR.
Art. 14b	W art. 14b: w art. 14b: a) § 2a otrzymuje brzmienie: „§ 2a. Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego: 1) regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów	Zmiany o charakterze doprecyzowującym, których celem jest ograniczenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania. Katalog przepisów uwzględnionych w art. 14b § 2a lit. a-c Ordynacji podatkowej ma charakter otwarty.

	podatkowych; 2) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia prawa, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego, w tym: a) zawarte w rozdziale 1 działu IIIA, b) zawarte w art. 4a pkt 29, art. 12 ust. 13 i 14, art. 22c, art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b tiret ostatnie, art. 24a ust. 16 – 18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 24 ust. 19 i 20, art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b tiret ostatnie, art. 30f ust. 18-20a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, c) środki ograniczające umowne korzyści.”, b) § 5b otrzymuje brzmienie: „§ 5b. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą: 1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1, lub 2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub 3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1224 i 2024).”; oraz z 2018 r. poz. 62, 86 i 650).”, c) po § 5c dodaje się § 5d i 5e w brzmieniu: „§ 5d. Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5b, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców. § 5e. Na postanowienia wydane na podstawie § 5 i § 5b przysługuje zażalenie."	
Art. 14c § 3	W art. 14c § 3 otrzymuje brzmienie: „§ 3. Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o treści art. 14na oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.”;	Konsekwencja zmian w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych. Zmiany o charakterze doprecyzowującym.
Art. 14e § 1	W art. 14e w § 1 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się	

pkt 3	pkt 3 w brzmieniu: „3) uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki, wymienionej w art. 14b § 5b.”; i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.”.	
Art. 14n	W art. 14n: a) w § 3 pkt 1 otrzymuje brzmienie: „1) uchylenia interpretacji indywidualnej - na podstawie art. 14e § 1 pkt 3 lub § 1a pkt 3;”, b) § 4 otrzymuje brzmienie: „§ 4. W przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do: 1) objaśnień podatkowych – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m, 2) utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej – stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k i art. 14m.	
Art. 14na	W art. 14na: a) dotychczasową treść oznacza się jako § 1, b) w § 1 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu: „3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.”, c) dodaje się § 2 w brzmieniu: „§ 2. Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1 pkt 1-3, jest skutkiem zastosowania się do wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub interpretacji ogólnej, lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów zawartych w objaśnieniach podatkowych.”;	
Tytuł rozdziału IIa	Użyte w tytule działu IIa, w art. 20a w § 1, w art. 20f w § 1 i 2, w art. 20g w § 1, w art. 20h w § 1 i 2, w art. 20k w § 1, w art. 20l w § 1 i w art. 281 w § 3, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „cena transakcyjna” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku wyrazami „cena transferowa”.	

Art. 30 § 5a	W „§ 5a. Przepisu § 5 nie stosuje się, jeżeli: 1) płatnik i podatnik byli podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; 2) płatnik lub podatnik był podmiotem kontrolowanym lub kontrolującym w odniesieniu do kontroli uregulowanej w art. 30f ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 24a ust 3 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; 3) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestru lub lokalizacją w kraju lub terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych; 4) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestru lub lokalizacją w kraju lub terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej - stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych; 5) płatnik lub podatnik był zarządzany lub kontrolowany, bezpośrednio lub pośrednio, lub był w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel, fundator lub beneficjent fundacji lub trustu lub innego podmiotu lub tytułu o charakterze powierniczym, lub 6) niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu o zbliżonych uprawnieniach, który posiada co najmniej 10% udziałów w kapitale lub co najmniej 10% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządczych, lub co najmniej 10% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.	Przepis ma na celu zakaz przenoszenia winy z płatnika na podatnika w przypadku istnienia powiązań lub struktur powierniczych.
Art. 33 § 4a i 4b	W art. 33 po § 4 dodaje się § 4a w brzmieniu: „§ 4a. Przepisy § 1-4 stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 119a lub	Proponowane uzupełnienie art. 33 Ordynacji podatkowej umożliwi organom podatkowym dokonanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania w

	środków ograniczających umowne korzyści. Zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, o których mowa w zdaniu pierwszym, dokonać można również przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3. § 4b Dokonanie zabezpieczenia w przypadku, o którym mowa w § 4a, nie narusza art. 13 § 2 pkt 7.	okolicznościach wymienionych w art. 33 § 1 i 2 Op.
Art. 52 §1	W art. 52 §1: a) pkt 1 otrzymuje brzmienie: „1) nadpłata lub zwrot podatku wykazane nienależnie lub w wysokości większej od należnej, wykazane w deklaracji lub wniosku o zwrot podatku lub różnicy podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;”, b) w pkt 2 lit. b otrzymuje brzmienie: b) stwierdzone na wniosek w trybie art. 75 § 4 bądź w trybie przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,	Zmiana o charakterze doprecyzowującym.
Art. 54 § 1 pkt 7b	W art. 54 § 1 po pkt 7a dodaje się pkt 7b w brzmieniu: „7b) za okres od dnia złożenia wniosku o wydanie decyzji określonej w art. 119zfa § 1 do dnia cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2, od zaległości związanych z osiągnięciem korzyści podatkowej.	Zgodnie ze zmianą organ podatkowy może zabezpieczyć zobowiązanie z tytułu zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści jeszcze przed przekazaniem postępowania Szefowi KAS.
W dziale III po rozdziale 6 dodaje się rozdział 6a w brzmieniu **Rozdział 6a** **Dodatkowe zobowiązanie podatkowe**		
Rozdział 6a	Rozdział 6a Dodatkowe zobowiązanie podatkowe Art. 58a. § 1. Wydając decyzję z zastosowaniem: 1) art. 119a § 1 lub 7, 2) środków ograniczających umowne korzyści, 3) art. 24 ust. 19 i 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób	Jednym z założeń projektu jest wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania, zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści lub przepisów o cenach transferowych. Organ podatkowy wydając decyzję z zastosowaniem tych przepisów ustalał będzie dodatkowe zobowiązanie podatkowe odpowiadające ułamkowi stwierdzonej w postępowaniu korzyści podatkowej. Zasadniczym powodem wprowadzenia tych uregulowań jest

	prawnych, 4) przepisów oddziału 2 rozdziału 4b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub oddziału 2 rozdziału 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, 5) art. 30 § 1, gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 lub 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika – organ podatkowy ustala jednocześnie dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisów niniejszego rozdziału. § 2. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego w sprawach innych niż określone w § 1. § 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1-3, organ podatkowy może odstąpić od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że w momencie dokonywania czynności, których dotyczy decyzja, podatnik pozostawał, w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej przez niego w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (dobra wiara). § 4. Na ocenę, że podatnik działał w dobrej wierze, może wskazywać w szczególności nieprowadzenie przez niego działalności gospodarczej lub prowadzenie jej w niewielkiej skali, w skutek czego nie można było rozsądnie oczekiwać, że w odniesieniu do czynności, których dotyczy decyzja o której mowa w § 1, będzie on korzystał z profesjonalnych porad dotyczących jej skutków podatkowych. Art. 58b. § 1. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1 pkt 1-4, gdy decyzja dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podstawą opodatkowania jest dochód, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy składników wynikających z tej decyzji. § 2. Jeżeli jednak wydawana jest decyzja z zastosowaniem przepisów	niewystarczający efekt prewencyjny, jaki aktualnie wywierany jest przez przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz przepisy o cenach transferowych. Nadrzędnym celem projektowanej sankcji jest penalizowanie podatników za stosowanie nierynkowych mechanizmów prowadzących do zaniżania podstawy opodatkowania. Z kolei brak przedłożenia dokumentacji cen transferowych będzie sankcjonowane odrębnie. Ze względu bowiem na utrudnienia dla organów w badaniu rozliczeń i podniesienie kosztów kontroli, brak dokumentacji będzie okolicznością pozwalającą na podwyższenie stawki sankcyjnej w przypadku dokonania doszacowania. Projektowane stawki sankcyjne, które będą mogły mieć zastosowanie do spraw z zakresu cen transferowych nie są wyższe niż aktualnie obowiązująca stawka sankcyjna dla takich spraw tj. 50% wartości doszacowanego dochodu.

	określonych w art. 58a § 1 pkt 1 w zakresie podatków innych niż wymienione w § 1, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej. § 3. W sytuacji określonej w art. 58a § 1 pkt 5 dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku. § 4. Przez składniki, o których mowa w § 1, rozumie się kwoty nienależnego: 1) zawyżenia straty podatkowej, 2) powstania straty podatkowej, 3) zaniżenia dochodu do opodatkowania, lub 4) niepowstania dochodu do opodatkowania, - w zakresie wynikającym z zastosowania przepisów lub środków określonych w art. 58a § 1 pkt 1-4. § 5. W sytuacjach określonych w § 1 i 2, organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przyjmując, że przepisy lub środki określone w art. 58a § 1 mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie. Art. 58c. § 1. Stawki wskazane w art. 58b ulegają podwojeniu, jeżeli: 1) podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę; 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 58a § 1 pkt 1-3 – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków; 3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach oddziału 3 rozdziału 4b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub oddziału 3 rozdziału 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów wskazanych w art. 58a § 1 pkt 4 i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.	

	§ 2. W przypadku gdy łącznie zaistnieją przesłanki wymienione w § 1 pkt 1 i 3 stawka, o której mowa w art. 58b § 1, ulega potrojeniu. § 3. Przepisu § 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli strona uzupełni niekompletną dokumentację podatkową w pełnym zakresie w terminie wskazanym przez organ podatkowy, nie dłuższym niż 14 dni. Art. 58d. Stawki wskazane w art. 58b i art. 58c ulegają obniżeniu o połowę w przypadku wydania decyzji na podstawie art. 119a § 7 – w zakresie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która związana jest z cofnięciem skutków unikania opodatkowania określonym w art. 81b § 1a. Art. 58e. Dodatkowe zobowiązanie uregulowane w niniejszym rozdziale nie będzie stosowane względem osoby fizycznej, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe."; 15) w art. 68 po § 3 dodaje się § 3a w brzmieniu: „§ 3a. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ustalone na podstawie przepisów rozdziału 6a niniejszego działu, nie powstaje, jeżeli decyzja określona w art. 58a § 1 została doręczona po upływie: 1) terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego — w przypadku określenia wysokości zobowiązania podatkowego, straty podatkowej, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku, lub orzeczenia o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lub zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy, albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie; 2) terminu określonego w art. 68 § 1 i 2 do którego ustawa dopuszcza powstanie zobowiązania podatkowego — w przypadku ustalenia zobowiązania podatkowego albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie; 3) terminów wskazanych w art. 118 § 1 — w przypadku orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie; 4) 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego — w przypadku rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, lub umorzenia postępowania w tych sprawach.”;	

Art. 68 § 3a	W art. 68 po § 3 dodaje się § 3a w brzmieniu: „§ 3a. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ustalone na podstawie przepisów rozdziału 6a niniejszego działu, nie powstaje, jeżeli decyzja określona w art. 58a § 1 została doręczona po upływie: 1) terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego — w przypadku określenia wysokości zobowiązania podatkowego, straty podatkowej, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku, lub orzeczenia o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lub zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy, albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie; 2) terminu określonego w art. 68 § 1 i 2 do którego ustawa dopuszcza powstanie zobowiązania podatkowego — w przypadku ustalenia zobowiązania podatkowego albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie; 3) terminów wskazanych w art. 118 § 1 — w przypadku orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie; 4) 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego — w przypadku rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, lub umorzenia postępowania w tych sprawach.	Konsekwencja wprowadzenia nowego rozdziału do Ordynacji podatkowej.
Art. 70	W art. 70: a) w § 6 w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu: „6) wystąpienia przez stronę o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści.”, b) w § 7 w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu: „6) doręczenia stronie opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania wydanej na jej wniosek co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, lub po dniu upływu terminu na wydanie tej opinii.	Konsekwencja wprowadzenia nowego rozdziału do Ordynacji podatkowej dotyczącego dodatkowego zobowiązania.

Art. 70e	Po po art. 70d dodaje się art. 70e w brzmieniu: „ Art. 70e. § 1. Bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1, 3 i 3a oraz w art. 70 § 1, ulega zawieszeniu, w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania. § 2. Zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1, następuje z dniem złożenia wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania i trwa do dnia następującego po dniu wydania ostatecznej decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub innego aktu kończącego postępowanie w tej sprawie, a w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzje lub akt, do dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.	Zgodnie z dodawanym art. 70e § 1 bieg terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1, 3 i 3a oraz w art. 70 § 1, ulega zawieszeniu, w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania. Zgodnie z §2 tego artykułu zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1, następuje z dniem złożenia wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania i trwa do dnia następującego po dniu wydania ostatecznej decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub innego aktu kończącego postępowanie w sprawie, a w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzję lub akt, do dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.
Art. 71	W art. 71 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „Przepisy art. 70, art. 70a, art. 70c i art. 70e stosuje się odpowiednio do:”	
Art. 81b	W w art. 81b: a) § 1a otrzymuje brzmienie: „§ 1a. Prawo do skorygowania deklaracji oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania przysługuje podatnikowi lub płatnikowi jednokrotnie, z zastrzeżeniem art. 200 § 4, w toku postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 119g, przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu, o którym mowa w art. 200 § 3, na zasadach określonych w tym zawiadomieniu. Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.”, b) po § 1a dodaje się § 1b-1f w brzmieniu: „§ 1b. Korekta złożona w przypadku, o którym mowa w § 1a, nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli tylko częściowo uwzględnia ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu, o którym mowa w art. 200 § 3 lub nie uwzględnia tej oceny w ogóle. § 1c. Uprawnienie, o którym mowa w § 1a, nie przysługuje, jeżeli:	Przepisy skonstruowano wobec powyższego tak, aby prawo do złożenia korekty deklaracji uwzględniającej w całości ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, a zawartą w postanowieniu wydanym na podstawie art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej, przysługiwało stronie wyłącznie jeden raz, po doręczeniu pierwszego postanowienia w przedmiocie wyznaczenia terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

	1) postępowanie podatkowe prowadzone jest w wyniku uchylenia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji, 2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisu art. 119a § 1 lub 7 albo środków ograniczających umowne korzyści. § 1d. Organ podatkowy informuje w ciągu 3 dni roboczych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o złożeniu zgodnie z § 1a korygującej deklaracji. § 1e. W przypadku cofnięcia skutków unikania opodatkowania na podstawie § 1a, przepisy art. 119j § 1-5 stosuje się odpowiednio. § 1f. Korektę, o której mowa w § 1a, składa się wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty.	
art. 82	W art. 82 uchyla się § 1a oraz w art. 82a w § 1 w pkt 2 wyrazy „5%” zastępuje się wyrazami „25%”;	Zmiany redakcyjne.
Art. 3 pkt 22 – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.) – dalej: Op		
Art. 86a § 1 pkt 2	2) korzyści podatkowej – rozumie się przez to korzyść podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 16 lub: a) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, b) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych;	Doprecyzowanie ogólnej definicji korzyści podatkowej z art. 3 pkt 16 Op.
Art. 86a § 1 pkt 3	3) instytucji finansowej – oznacza to instytucję finansową w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 8 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub instytucję finansową w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. g umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA.	Definicja niezbędna dla prawidłowego stosowania przepisów ustawy.
Art. 86a § 1 pkt 4	4) NSP – rozumie się przez to numer schematu podatkowego;	Definicja „techniczna” dla prawidłowego funkcjonowania systemu MDR.
Art. 86a § 1 pkt 5 lit. i	i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił	Polska korzysta z rozwiązania określonego w Dyrektywie, zgodnie z którym (pkt 10 motywów preambuły Dyrektywy 822/2018) „Państwo

	uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,	członkowskie może przedsięwziąć dodatkowe krajowe środki sprawozdawcze o podobnym charakterze, jednak wszelkie informacje zebrane dodatkowo względem informacji podlegających zgłoszeniu zgodnie z niniejszą dyrektywą nie powinny być automatycznie przekazywane właściwym organom innych państw członkowskich.”. Innymi słowy jest to dyrektywa de minimis.
Art. 86a § 1 pkt 5 lit. j	j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. b i c,	
Art. 86a § 1 pkt 5 lit. k	k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane niniejszym rozdziałem, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane;	
Art. 86a § 1 pkt 8	8) rachunek finansowy – oznacza to rachunek finansowy w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 38 ustawy o wymianie informacji z dnia 9 marca 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 648) lub rachunek finansowy w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. s umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (Dz.U. z 2015 r. poz. 1647)	Definicja niezbędna dla prawidłowego stosowania przepisów ustawy. Jest to realizacja zasad technik prawodawczych.
Art. 86a § 1 pkt 13 lit. a-d	13) innej szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków: a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u któregokolwiek z korzystających jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza łącznie u korzystających, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych, b) płatnik lub płatnicy podatku dochodowego byliby zobowiązani do pobrania podatku przekraczającego łącznie, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe, c) dochody (przychody), podatników o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających,	Polska korzysta z rozwiązania określonego w Dyrektywie, (pkt 10 motywów preambuły Dyrektywy 822/2018) – dyrektywa *de minimis*.

	kwotę 25 000 000 złotych, d) różnica pomiędzy polskim podatkiem dochodowym, który byłby należny w związku z wykonaniem uzgodnienia od przynajmniej jednego z korzystających nieposiadających siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznym, a podlegającym faktycznej zapłacie podatkiem dochodowym w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających, kwotę 5 000 000 złotych;	
Art. 86a § 1 pkt 15	15) udostępnianiu – rozumie się przez to: a) oferowanie uzgodnienia korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o uzgodnieniu, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o uzgodnieniu, lub b) przekazywanie korzystającemu, w jakiejkolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o uzgodnieniu, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń;	Definicje są niezbędne dla prawidłowego stosowania przepisów ustawy. Jest to realizacja zasad technik prawodawczych.
Art. 86a § 1 pkt 16	16) ustawa o wymianie informacji – oznacza to ustawę z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2017 r. poz. 648 ze zm.).	
Art. 86a § 1 pkt 17	17) rozumie się przez to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.	
Art. 86a § 1 pkt 18	18) wdrażaniu – rozumie się przez to dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym: a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot, b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem, c) dokonywanie innych czynności będących elementem	

	uzgodnienia, lub d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a-c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy;	
Art. 86a § 2	§ 2. Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej takiej jak rozsądnie oczekiwana lub wynikająca w związku z wykonaniem uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.	Dokładne zdefiniowanie kryteriów jest niezbędne dla prawidłowego stosowania przepisów ustawy. Jest to realizacja zasad technik prawodawczych.
Art. 86a § 3	§ 3. Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz uzgodnienie spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków: 1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa; 2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa; 3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu; 4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiada zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa; 5) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy o wymianie informacji lub na wskazanie beneficjanta rzeczywistego.	
Art. 86a § 4	§ 4. Kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości,	

	ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub jeżeli udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro lub jeżeli jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z takim podmiotem. W przypadku podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, przychody i koszty ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, zaś wartość aktywów zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych. § 8. Wyrażone w euro kwoty, o których mowa w § 4, przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny.	
Art. 86a § 5	§ 5. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego.	
Art. 86f § 1 pkt 3	3) wskazanie czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego;	Kwestia techniczna dotycząca wskazania w informacji typu schematu podatkowego.
Art. 86f § 1 pkt 5	5) wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi	Kwestia techniczna dotycząca wyczerpującego opisu uzgodnienia w informacji o schemacie podatkowym.
Art. 86f § 1	6) wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których	Kwestia techniczna dotycząca obowiązku wskazania celów schematu

pkt 6	realizacji schemat podatkowy ma służyć	podatkowego. Warunek konieczny dla prawidłowej oceny obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym.
Art. 86f § 1 pkt 9	9) wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz z datami ich dokonania;	Kwestia techniczna, informacyjna o dokonanych czynnościach.
Art. 86k. § 1.	Art. 86k. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wydać i opublikować na właściwej stronie podmiotowej BIP ogólne wyjaśnienia dotyczące możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych.	Zmiana nie ma bezpośredniego związku z transpozycją przepisów dyrektywy. Realizacja zasady dyrektywy *de minimis*.
Art. 86k. § 2.	§ 2. W celu wydania wyjaśnień, o których mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwrócić się o opinię do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, a także do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawiając założenia takich wyjaśnień lub ich projekt.	
Art. 86k. § 3	§ 3. Publikując wyjaśnienia, o których mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych może wskazać NSP schematów podatkowych, których te wyjaśnienia dotyczą. Niewskazanie NSP schematu podatkowego nie wyklucza możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do takiego schematu podatkowego.	
Art. 86l. § 1	§ 1. Osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej będące promotorami, zatrudniający promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość 8 000 000 zł, wprowadzają i stosują wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewywiązywania się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, zwaną dalej „wewnętrzną procedurą”.	Zmiana nie ma bezpośredniego związku z transpozycją przepisów dyrektywy. Realizacja zasady dyrektywy *de minimis*.
Art. 86l. § 2	§ 2. Wewnętrzna procedura określa – z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności – stosowane zasady postępowania i obejmuje w szczególności: 1) określenie czynności lub działań podejmowanych w celu, o którym	

	mowa w § 1; 2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych; 3) określenie zasad przechowywania dokumentów oraz informacji; 4) określenie zasad wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych; 5) określenie zasad upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów niniejszego rozdziału; 6) określenie zasad zgłaszania przez pracowników rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów niniejszego rozdziału; 7) określenie zasad kontroli wewnętrznej lub audytu przestrzegania przepisów niniejszego rozdziału oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.	
Art. 86l. § 3	§ 3. Wewnętrzna procedura podlega akceptacji, przez członków kadry kierowniczej wyższego szczebla danego podmiotu, w tym członków zarządu lub dyrektorów posiadających wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzestrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi.	
Art. 86l. § 4	§ 4. Stosowanie wewnętrznej procedury obowiązuje również w kolejnych trzech latach po roku obrotowym, w którym wysokość przychodów lub kosztów nie przekroczyła wysokości kwoty, o której mowa w § 1.	
Art. 119e	Uchyla się art. 119e.	
Art. 119g	W art. 119g: a) w § 1: – wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach:”, – pkt 4 otrzymuje brzmienie: „4) odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, oraz odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika,”,	W art. 119g § 1 pkt 1-5 Ordynacji podatkowej wskazano rodzaje postępowań podatkowych, w ramach których możliwe jest zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zamknięty katalog tych postępowań nie uwzględnia postępowań w zakresie odpowiedzialności podatkowej płatnika. Konsekwencją tego stanu prawnego jest praktyczna legalizacja schematów polegająca na uniknięciu opodatkowania dochodu u źródła. Niemożliwe jest także określanie takich czynności odpowiednich, które wskazywałyby na obowiązek płatnika do obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku. Wprawdzie nadal możliwe jest prowadzenie postępowania w sprawie odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lecz w sytuacji, gdy podmiot ten ma siedzibę poza granicami kraju,

	b) § 2-6 otrzymują brzmienie: „§ 2. W przypadku podatków, do których ustalania lub określania uprawnieni są wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej na wniosek właściwego organu podatkowego może wyłącznie przejąć postępowanie podatkowe. § 3. Przejmując kontrolę podatkową lub celno-skarbową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe. Do zawieszonej kontroli podatkowej lub celno-skarbowej przepisy art. 201 § 3 i art. 206 stosuje się odpowiednio. § 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową. § 5. Czynności dokonane przez organ podatkowy przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej pozostają w mocy. § 6. Postanowienie o przejęciu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie lub kontrolę.”, c) dodaje się § 7 i 8 w brzmieniu: „§ 7. W przypadku gdy będąca stroną postępowania podatkowego spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w jego trakcie, postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 115 § 4. § 8. Jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, art. 119a § 7 oraz przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.	skuteczność takiego postępowania jest wątpliwa.
Art. 119ga–119gd	Po art. 119g dodaje się art. 119ga–119gd w brzmieniu: „ Art. 119ga. § 1. Wniosek określony w art. 119g § 1 i 2 zawiera w szczególności oznaczenie strony lub kontrolowanego, zakres prowadzonego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, opis ustaleń faktycznych, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach oraz uzasadnienie odnośnie możliwości zastosowania art. 119a w sprawie wraz ze wskazaniem	W myśl projektowanych przepisów 119ga-119gd, zasady przejmowania spraw przez Szefa KAS będą jednolite w każdej z procedur, tj. postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa. Szef KAS może odmówić wszczęcia postepowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, zaś postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu

	korzyści podatkowej oraz sposobu jej wyliczenia. § 2. Przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zlecić organowi podatkowemu przeprowadzenie dodatkowych czynności. § 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli z załączonych do wniosku akt postępowania, w tym zgromadzonych dowodów, wynika, że w sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a. § 4. W przypadku niespełnienia przesłanek określonych w § 1 lub 3, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwraca akta sprawy właściwemu organowi podatkowemu. Art. 119gb. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, zaś postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. § 2. W przypadku określonym w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może umorzyć wszczęte na podstawie art. 119g § 3 postępowanie podatkowe, a przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przekazać organowi podatkowemu. § 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie, które doręcza się stronie oraz organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. Art. 119gc. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wystąpić do właściwego organu podatkowego, o którym mowa w art. 119g § 2, o zajęcie stanowiska w sprawie w wyznaczonym terminie, nie dłuższym niż 2 miesięcy od dnia doręczenia wystąpienia. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może w tym celu udostępnić organowi podatkowemu do wglądu akta postępowania podatkowego. Art. 119gd. § 1. Organem podatkowym właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na	organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozawala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, np. tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. W takiej sytuacji, Szef KAS może umorzyć wszczęte na podstawie art. 119g § 3 postępowanie podatkowe, a przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przekazać organowi podatkowemu. W sprawie przekazania, o którym mowa powyżej wydaje się postanowienie, które doręcza się stronie oraz organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

	podstawie art. 119g § 1 lub 3, jest organ podatkowy określony w art. 13 § 1 pkt 1. § 2. Wydanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 3, następuje po zasięgnięciu opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Przepisu art. 209 § 2 i 5 nie stosuje się.	
Art. 119h § 4	W art. 119h dodaje się § 4 w brzmieniu: „§ 4. Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli decyzja organu podatkowego pierwszej instancji została wydana z zastosowaniem art. 119a § 7.	Proponuje się, aby w wyniku złożenia ewentualnego odwołania od tej decyzji stronie nie przysługiwało już prawo do zasięgnięcia opinii Rady (proponowany art. 119h § 4 Ordynacji podatkowej), skoro zarzut unikania opodatkowania został przez stronę uznany.
art. 119i	W art. 119i: a) § 3 otrzymuje brzmienie: „§ 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej albo strony do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także odpowiednio do strony albo przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.”, b) § 8 i 9 otrzymują brzmienie: „§ 8. Po wydaniu opinii lub po bezskutecznym upływie terminu wskazanego w § 5 Rada zwraca akta sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Otrzymane przez Radę od strony informacje, wyjaśnienia oraz dokumenty włącza się do akt sprawy. § 9. Organ podatkowy pomija opinię Rady wydaną z uchybieniem terminu określonego w § 5.”, c) uchyla się § 10	Zmiany w zakresie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania mają charakter doprecyzowujący ich stosowanie.
Art. 119j	Art. 119j otrzymuje brzmienie: Art. 119j. § 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 119a § 6, może skorygować swoją deklarację,	W myśl przepisów art. 119a-119f Ordynacji podatkowej, jedynie organ podatkowy jest władny, w drodze decyzji, zastosować klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (*vide* m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 31.05.2017 r., sygn.. akt I SA/Sz 216/17). Od tej zasady ustawodawca wprowadził dwa wyjątki polegające na możliwości korekty deklaracji

	uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – sąd administracyjny prawomocnie – w myśl odrębnych przepisów – oddalił skargę na tę decyzję, oraz została wykonana w całości. § 2. W terminie miesiąca od dnia spełnienia przesłanek wskazanych w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w drodze postanowienia zawiadamia podmiot, o którym mowa w tym przepisie, o możliwości złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Postanowienie zawiera opis skutków podatkowych dotyczących tego podmiotu oraz pouczenie o terminie złożenia korekty deklaracji, lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Do postanowienia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, przepisu art. 293 nie stosuje się." § 3. Korektę deklaracji oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku związane z realizacją uprawnień, o których mowa w § 1, należy złożyć w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 2. § 4. Termin określony w § 3 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na czas, w którym złożenie korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku z uwagi na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe nie jest skutecznie możliwe. § 5. W sytuacji określonej w § 4, na żądanie podmiotu będącego stroną postępowania podatkowego, organ podatkowy uwzględnia uprawnienia wynikające z § 1.	przez stronę postępowania prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej lub przez podmiot uczestniczący w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (art. 119j Op). Wyjątki te są jednak ściśle powiązane z działaniami organu podatkowego prowadzącego postępowanie podatkowe na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej i są pochodną treści postanowienia wydanego na podstawie art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej lub decyzji, w której zastosowano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.
Art. 119k	W art. 119k: a) § 1 otrzymuje brzmienie: „§ 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, Szef Krajowej Administracji Skarbowej umarza postępowanie lub przekazuje w drodze postanowienia sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy."; b) po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu: "§ 1a. W razie stwierdzenia w postępowaniu odwoławczym, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 119a, organ odwoławczy uchyla w całości decyzję organu pierwszej instancji i umarza postępowanie lub przekazuje sprawę właściwemu organowi	W art. 119k Ordynacji podatkowej proponuje się doprecyzować kwestie związane z zakończeniem przez Szefa KAS postępowania podatkowego, w którym może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a.

	podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy."; c) § 2 otrzymuje brzmienie: "§ 2. Wydanie decyzji ostatecznej z zastosowaniem art. 119a stanowi w przejętym zakresie zakończenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej."; d) uchyla się § 3, e) § 4 otrzymuje brzmienie: „§ 4. Postanowienie i decyzję, o których mowa w § 1 i 1a, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.	
Art. 119l	Art. 119l otrzymuje brzmienie: „ Art. 119l. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się przepisy działu IV niniejszej ustawy oraz przepisy art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.)).	Proponuje się zatem zmianę art. 119l Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby przepis ten pozwalał także na zastosowanie w toku postępowania podatkowego przepisów art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, które kreują uprawnienia o charakterze procesowym (żądanie informacji).
Art. 119m	Art. 119m otrzymuje brzmienie: „Art. 119m. § 1. Rada jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach. § 2. Zadaniem Rady jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego innych aktów normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania. § 3. Na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych, o którym mowa w art. 86k § 2, Rada może również wydawać opinię dotyczącą przedstawionych założeń lub projektowi ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k § 2. § 4. Rada może wydać opinię w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania."	Konsekwencja rozwiązania, zgodnie z którym minister do spraw finansów publicznych może występować do Rady o opinię w sprawie wydania wyjaśnień ogólnych.
Art. 119o	W art. 119o: a) w § 2 w pkt 5 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 6 w brzmieniu: „6) jest nieskazitelnego charakteru."; b) § 3 otrzymuje brzmienie: „§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanek określonych w § 2 pkt 1 i 6. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 3, minister właściwy do spraw finansów publicznych	

	powołuje po zasięgnięciu pisemnej opinii podmiotu zatrudniającego tę osobę.	
Art. 119p	W art. 119p: a) § 1 otrzymuje brzmienie: „§ 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 119o § 2 pkt 2–6. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.”, b) po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu: „§ 1a. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie z uwagi na zaprzestanie spełniania przez członka przesłanki, o której mowa w art. 119o § 2 pkt 6, jest skuteczne, jeżeli w terminie 30 dni od dnia doręczenia Radzie informacji, popartej szczegółowym uzasadnieniem w tym zakresie, Rada nie wyrazi sprzeciwu. Uchwała w przedmiocie wyrażenia sprzeciwu może zostać podjęta w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady. Członek Rady, którego głosowanie dotyczy, nie posiada prawa głosu oraz nie jest zaliczany do składu Rady w tym głosowaniu.	
Art. 119s	W art. 119s: a) w § 1 pkt 3 otrzymuje brzmienie: „3) wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie;”, b) § 2 otrzymuje brzmienie: „§ 2. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.”, c) § 5 otrzymuje brzmienie: „§ 5. Sekretarz Rady jest powoływany i odwoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Sekretarzem Rady może być wyłącznie pracownik urzędu obsługującego tego ministra.	
Art. 119w § 2	W art. 119w § 2 otrzymuje brzmienie: „§ 2. Zainteresowani, którzy powiązani są tą samą czynnością, mogą	

	wystąpić ze wspólnym wnioskiem.”;	
Art. 119x	W art. 119x: a) w § 1: – wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności oraz zastosowania do tej czynności art. 119a § 1, w tym w szczególności:”, – pkt 3 otrzymuje brzmienie: „3) wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;”, – po pkt 3 dodaje się pkt 3a w brzmieniu: „3a) NSP w rozumieniu przepisów rozdziału 11a działu III odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienie, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu celem nadania NSP;”, – po pkt 6 dodaje się pkt 6a i 6b w brzmieniu: „6a) wskazanie innych niż w pkt 6 korzyści podatkowych, niepodlegających ocenie określonej w art. 119za pkt 2, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności; 6b) wskazanie innych czynności dokonanych, rozpoczętych lub planowanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowych, o których mowa w pkt 6 i 6a;”; b) § 4 otrzymuje brzmienie: : „§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej do usunięcia braków, o których mowa w § 3, w terminie 14 dni od dnia jego otrzymania.	Zgodnie z zawartym w art. 119x § 1 Ordynacji podatkowej wprowadzeniem do wyliczenia, wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych ocenianej czynności. Zdaniem projektodawcy, tak zakreślony obszar informacji nie do końca odpowiada ani informacjom najbardziej oczekiwanym i przydatnym do oceny, czy dana czynność stanowi unikanie opodatkowania, ani zawartościom punktów znajdujących się w treści tego paragrafu. Proponuje się zatem uzupełnienie wstępu do wyliczenia o dane istotne z punktu przesłanek zastosowania art. 119a.
Art. 119y § 1 i 2	W art. 119y § 1 i 2 otrzymują brzmienie: „§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania art. 119a § 1. § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii	Należy skorygować w ten sposób, aby pierwsze i drugie zdanie posługiwało się jednolicie tą samą przesłanką odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Ostateczny kształt relacji art. 119y § 1 i 2 Ordynacji podatkowej powinien wskazywać, że Szef KAS: ▪ wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli w oparciu o przedstawiony wniosek poweźmie pewność, iż do ocenianej czynności nie będzie

	zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1.	mieć zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej; ▪ odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli okoliczności wynikające z wniosku wskazują, że do ocenianej czynności może mieć zastosowanie art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej.
Art. 119za	W art. 119za pkt 2 otrzymuje brzmienie: „2) ocenę, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej czynności nie ma zastosowania przepis art. 119a.	Przepis art. 119za pkt 2 wymaga także w ocenie projektodawcy zmiany w zakresie uściślenia zakresu ochrony wynikającej z opinii zabezpieczającej.
Art. 119zb § 3	W art. 119zb dodaje się § 3 w brzmieniu: „§ 3. W przypadkach uzasadnionych złożonością sprawy, w szczególności w razie zasięgnięcia opinii biegłego, termin, o którym mowa w § 1, może być przedłużany, nie dłużej jednak niż o 9 miesięcy łącznie.	Zgodnie z art. 119zb § 1 Ordynacji podatkowej, wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa KAS.
Art. 119zc § 1	W art. 119zc § 1 otrzymuje brzmienie: „§ 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata od wspólnego wniosku zainteresowanych ulega zwiększeniu o 5 000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego.	W art. 119zc § 1 Ordynacji podatkowej proponuje się podniesienie opłaty za rozpatrzenie wspólnego wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Opłata podstawowa będzie wzrastać o 5 000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego wnioskodawcy.
Art. 119zda	Po art. 119zd dodaje się art. 119zda w brzmieniu: „ Art. 119zda. Na podstawie treści opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej sporządza się informację, którą niezwłocznie zamieszczana jest w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Informacja zawiera w szczególności zwięzły opis poddanej pod opinię czynności oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacja nie może zawierać danych identyfikujących lub mogących zidentyfikować wnioskodawcę lub inne podmioty wskazane w treści aktu.	Na podstawie którego w Biuletynie Informacji Publicznej zamieszczane byłyby informacje odnoszące się do wydania opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Informacje te zawierałyby zwięzły opis poddanej pod opinię Szefa KAS czynności oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia.

Art. 119ze	Art. 119ze. Jeżeli postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie: 1) wycofania wniosku o jej wydanie; 2) wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii; – przepisy art. 208 oraz art. 210–212 stosuje się odpowiednio.	Zasadne jest zatem zawarcie w art. 119zea Ordynacji podatkowej upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym określi on wzór wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Zdaniem projektodawcy, wzór taki ułatwi podatnikom, szczególnie tym działającym bez pośrednictwa fachowego pełnomocnika, prawidłowe sporządzenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, zmniejszy częstotliwość występowania przez organ podatkowy z wezwaniem do usunięcia braków formalnych wniosku, usystematyzuje informacje, które zostaną zawarte we wniosku oraz pozytywnie wpłynie na liczbę merytorycznych rozstrzygnięć tych wniosków.
art. 119zea	art. 119zea w brzmieniu: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w art. 119x § 1 i w art. 119w § 2, który zawiera dane określone w tych przepisach oraz oświadczenie wskazane w art. 14b § 4 oraz umożliwia wskazanie danych, o których mowa w art. 14r § 2 oraz w § 119w § 3, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zc, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.	
Art. 119zf	Art. 119zf otrzymuje brzmienie: „ Art. 119zf. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4 i 5, art. 14c § 4, art. 14d § 2 i 3, art. 14e § 1 pkt 2 i § 2–4, art. 14f § 3, art. 14i § 2 i 4-5, art. 14r § 2 i 3, art. 20g § 3, art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3 i 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2 i 4, art. 170, art. 171, art. 187 § 3, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213–215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23..	W art. 119zf Ordynacji podatkowej proponuję się przeprowadzenie następujących zmian: 1) usunięcie odesłania do art. 14i § 3 – zmiana jest wynikiem wprowadzenia art. 119zda; 2) dodaniu odesłania do art. 14r § 2 i 3 – zmiana umożliwi sprawniejszą obsługę wspólnych wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej; 3) usunięciu odesłania do art. 123 – zasada wyrażona w tym przepisie nie ma, w ocenie projektodawcy, zastosowania w przypadku tego postępowania; 4) dodaniu odesłania do art. 187 § 3 – w ocenie projektodawcy zasadne jest, aby organ podatkowy mógł oprzeć swoją ocenę również na faktach powszechnie znanych lub znanych z urzędu.
W dziale IIIA dodaje się rozdział 5 w brzmieniu: „Rozdział 5 Cofnięcie skutków unikania opodatkowania		

Art. 119zfa.	Art. 119zfa. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, zwany dalej w tym rozdziale "wnioskiem", może wydać decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, zwaną dalej w tym rozdziale „decyzją”. § 2. Zainteresowani, którzy są powiązani tą samą czynnością, mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem. § 3. Wniosek może dotyczyć uzyskanej korzyści podatkowej, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – korzyści podatkowej uzyskanej w zakończonym okresie rozliczeniowym. § 4. Wniosek może dotyczyć więcej niż jednej korzyści podatkowej, jeżeli korzyści podatkowe zostały uzyskane w danym okresie rozliczeniowym w analogiczny sposób. § 5. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do cofnięcia skutków unikania opodatkowania wynikających ze środków ograniczających umowne korzyści.	Procedura cofnięcia skutków unikania opodatkowania, zawarta w proponowanym rozdziale 5 działu IIIa, będzie dwustopniowa i polegać będzie na: 1) przeprowadzeniu postępowania, w ramach którego Szef KAS oraz podmioty zainteresowane cofnięciem skutków unikania opodatkowania uzgodnią wysokość uzyskanej w wyniku unikania opodatkowania korzyści podatkowej, czynność odpowiednią oraz skutki przyjętej czynności odpowiedniej (względnie: osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem podjęcia czynności skutkującej unikaniem opodatkowania i skutki podatkowe takiego stanu rzeczy) lub skutki stanu prawnego, jaki zaistniałby gdyby uzgodniony przepis prawa nie miał zastosowania, co znajdzie odzwierciedlenie w decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania, zwaną dalej w tym punkcie „decyzją”, 2) złożeniu przez podmioty zainteresowane korekty deklaracji na podstawie treści decyzji wydanej w postępowaniu określonym w pkt 1.
Art. 119zfb.	Art. 119zfb. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wszczęcia postępowania: 1) w zakresie tych korzyści podatkowych, które w dniu złożenia wniosku mogą być przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przedmiotem kontroli podatkowej, o której możliwości wszczęcia podatnik został zawiadomiony na podstawie art. 282b § 1, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego; 2) jeżeli stanowisko zawarte we wniosku wskazuje na zasadność wydania decyzji na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2.	Celem rozwiązania zawartego w art. 119zfb pkt 2 jest wyłączenie z rozpatrywania takich wniosków, w których zainteresowani mogliby dowodzić, że mimo wypełnienia przesłanki z art. 119a § 1 Op nie doszło do unikania opodatkowania lub gdy unikanie opodatkowania może zostać cofnięte poprzez właściwe zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego. Projektowane postępowanie nie powinno być traktowane jako szczególna forma uzyskania opinii zabezpieczającej, zaś regulacja zawarta w art. 119zfb pkt 2 ma zapobiegać ewentualnym nadużyciom.
Art. 119zfc.	Art. 119zfc. § 1. Przed złożeniem wniosku zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących wydania decyzji, w szczególności celowości jej wydania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zakończenia postępowania.	W art. 119zfc § 2 ustanowiono zakaz dowodowy, dotyczący wykorzystania informacji uzyskanych w ramach tzw. spotkań wstępnych.

	§ 2. Dokumenty i informacje uzyskane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w ramach czynności określonych w § 1 nie mogą stanowić dowodu w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowaniu podatkowym, chyba że organ podatkowy uzyska te dokumenty i informacje w wyniku przeprowadzenia innych czynności.	
Art. 119zfd	Art. 119zfd. § 1. Wniosek zawiera informacje istotne z punktu widzenia przepisów art. 119a § 1-3 i 5-6, a w szczególności: 1) stan faktyczny składający się z: a) wyczerpującego opisu dokonanej czynności prowadzącej do unikania opodatkowania; b) wskazania podmiotów biorących udział czynności określonej w lit. a wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; c) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w lit. a, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1, wraz z przedstawieniem sposobu i metody wyliczenia tych skutków; 2) w zależności od okoliczności: a) wyczerpujący opis przyjętej czynności odpowiedniej w rozumieniu art. 119a § 3, b) oświadczenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, c) wskazanie przepisu ustawy podatkowej określonego w art. 119a § 6, który nie powinien mieć zastosowania; 3) uzasadnienie przyjęcia wybranej czynności odpowiedniej lub złożonego oświadczenia albo wskazania; 4) określenie skutków podatkowych, wraz z przedstawieniem sposobu i metody ich wyliczenia: a) jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej, b) stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana,	Rozwiązanie systemowe w związku z wprowadzeniem nowego rozdziału dot. cofnięcia skutków unikania opodatkowania. W art. 119zfd § 1 Op określono zakres informacji, które należy zawrzeć we wniosku o wydanie decyzji. Składają się na niego m.in. stan faktyczny składający się z wyczerpującego opisu dokonanej czynności prowadzącej do unikania opodatkowania

	c) stanu prawnego, jaki zaistniałaby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania. § 2. Do wniosku należy załączyć istotną dokumentację: 1) dotyczącą czynności określonej w § 1 pkt 1, w tym również opisującą zamiary i cele podmiotów w niej uczestniczących, 2) wskazującą na zasadność stanowiska określonego w § 1 pkt 2-3. § 3. Wniosek powinien zostać sporządzony i podpisany przez pełnomocnika szczególnego będącego doradcą podatkowym, adwokatem lub radcą prawnym. § 4. Wniosek o wydanie decyzji niespełniający wymogów określonych w § 1-3 lub przepisach wydanych na podstawie § 5, lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia. § 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, który zawiera dane określone w tym przepisie oraz wskazane w art. 14b § 4 oraz art. 14r § 2, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zff, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.	
Art. 119zfe	Art. 119zfe. § 1. Złożenie wniosku oraz wydanie decyzji nie stanowią przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej. § 2. W toku postępowania o wydanie decyzji domniemywa się, że wskazana we wniosku czynność, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. a: 1) została dokonana w sposób sztuczny, 2) co najmniej jednym z głównych celów jej dokonania było osiągnięcie korzyści podatkowej, 3) korzyść podatkowa, określona w pkt 2, jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.	Rozwiązanie systemowe w związku z wprowadzeniem nowego rozdziału dot. cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Złożenie wniosku o wydanie decyzji nie będzie miało wpływu na możliwość przeprowadzenia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.
Art. 119zff	Art. 119zff. § 1. Wniosek podlega opłacie w wysokości: 1) 0,2% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c – odnośnie korzyści podatkowej lub jej	W art. 119zff § 1 Ordynacji podatkowej proponuje się ustalenie zasad kalkulacji opłaty od wniosku o wydanie decyzji.

	części powodującej powstanie lub zawyżenie straty podatkowej, 2) 1% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. c – w pozostałych przypadkach – nie mniej jednak niż 1000 zł i nie więcej niż 15 000 zł. § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do wniosku, o którym mowa w art.119zfa § 4, z tym że podstawę obliczenia opłaty stanowi łączna kwota korzyści podatkowych objętych wnioskiem. § 3. Jeżeli czynność prowadząca do unikania opodatkowania została uprzednio oceniona w ramach odmowy wydania opinii zabezpieczającej, opłata od wniosku o wydanie decyzji wynosi 75% różnicy opłaty obliczonej na podstawie § 1 i opłaty uiszczonej na podstawie art. 119zc § 1, nie mniej jednak niż 1000 zł. § 4. Opłata podlega zwrotowi w przypadku: 1) wycofania wniosku – w połowie; 2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części. § 5. Opłatę należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania decyzji. § 6. W przypadku uznania, że uzyskana przez zainteresowanego korzyść podatkowa jest większa od tej, którą wskazano we wniosku o wydanie decyzji, Szef Krajowej Administracji Skarbowej ustala, w drodze postanowienia, wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej zgodnie z § 1 lub 3. § 7. Opłaty, o których mowa w § 1, 3 i 6, stanowią dochód budżetu państwa. § 8. Jeżeli w wydanej decyzji Szef Krajowej Administracji Skarbowej określił skutki podatkowe stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 119a § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, zwraca się 60% uiszczonej opłaty, jeżeli zainteresowany, który unikał opodatkowania: 1) cofnął zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania, oraz 2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.	

Art. 119zfg	Art. 119zfg. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do wnioskodawcy o wyjaśnienie jego stanowiska, wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe.	W art. 119zfg Op zawarto „miękkie" uprawnienia organu podatkowego prowadzącego postępowania w zakresie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Wskazują one, że w postępowaniu tym strony powinny dążyć do porozumienia w zakresie jego istotnych punktów.
Art. 119zfh	Art. 119zfh. § 1. W razie uznania w toku postępowania, że zainteresowany nieprawidłowo przedstawił elementy wniosku, o których mowa w art. 119zfd § 1 pkt 2-4, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w drodze postanowienia zawiadamia o tym zainteresowanego oraz poucza o treści § 2. Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne. § 2. Zainteresowany w terminie 14 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 1, może złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty lub złożyć wniosek o zasięgnięcie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej opinii Rady co do kwestii uwzględnionych w treści postanowienia i przedstawić jednocześnie własne stanowisko. § 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej występuje o opinię Rady, jeżeli przedstawione przez zainteresowanego dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty okazały się niewystarczające. Zasięgając opinii Rady, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przedstawia własne stanowisko w sprawie. § 4. Jeżeli w opinii Rady, żadne z przedstawionych jej stanowisk nie jest zasadne, Rada przedstawia własną opinię w zakresie ocenianych kwestii.	Rozwiązanie systemowe w związku z wprowadzeniem nowego rozdziału dot. cofnięcia skutków unikania opodatkowania.
Art. 119zfi	Art. 119zfi. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w drodze decyzji odmawia określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli czynność określona w art. 119zfd § 1 pkt 1 lit. a nie skutkowała, wbrew stanowisku zainteresowanego, osiągnięciem korzyści podatkowej. § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może w drodze decyzji odmówić określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli zastosowanie innych niż art. 119a przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.	W art. 119zfi § 1 Op zawarto szczególne i autonomiczne uprawnienie do wydania decyzji odmawiającej określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania z uwagi na brak korzyści podatkowej lub nieprzekroczenie progu wskazanego w art. 119b § 1 pkt 1.

Art. 119zfj	Art. 119zfj. § 1. Decyzja zawiera w szczególności: 1) wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem podmiotów w niej uczestniczących; 2) rozstrzygnięcie co do: a) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w pkt 1, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1, b) prawidłowości przyjęcia czynności odpowiedniej, uznania, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, albo wskazania określonego w art. 119a § 6 przepisu ustawy podatkowej, który nie powinien mieć zastosowania, c) wskazanie skutków podatkowych jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej, stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, albo stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania; 3) określenie, w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania, przy uwzględnieniu elementów wymienionych w pkt 2 lit. b i c. § 2. W razie uznania stanowiska zainteresowanego za nieprawidłowe w zakresie opisanym w § 1 pkt 2 lit. a-c, organ podatkowy wskazuje w decyzji prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. § 3. Jeżeli w decyzji nie określono skutków podatkowych stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 119a § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, decyzja może ponadto określać uprawnienia zainteresowanego podmiotu, o którym mowa w art. 119zfm.	Przepis art. 119zfj § 1 określa elementy konieczne decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania, tj. chociażby wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem podmiotów w niej uczestniczących.
Art. 119zfk	Art. 119zfk. § 1. W terminie 14 dni od doręczenia decyzji zainteresowany może, uwzględniając jej treść, cofnąć skutki unikania opodatkowania poprzez złożenie korekty deklaracji, z zastrzeżeniem § 2. § 2. Jeżeli w wyniku dokonania czynności, o której mowa w art. 119zfd § 1 pkt 1, zaistniał taki stan rzeczy, w którym złożenie	Rozwiązanie systemowe w związku z wprowadzeniem nowego rozdziału dot. cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

	deklaracji lub korekty deklaracji byłoby niezgodne z odrębnymi przepisami, w szczególności w razie zmiany formy prawnej mającej wpływ na sposób opodatkowania, cofnięcie przez zainteresowanego skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 119a § 1, następuje poprzez złożenie, w terminie określonym w § 1, informacji zastępczej. Złożenie informacji zastępczej wywołuje skutki prawne odpowiadające złożeniu deklaracji. § 3. Złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej niezgodnej z treścią decyzji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania. § 4. Ponowne skorygowanie deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana na podstawie § 1 korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania. § 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji zastępczej, wraz z objaśnieniami co do sposobu prawidłowego jej wypełnienia oraz terminu i miejsca jej składania, mając na uwadze umożliwienie prawidłowego rozliczenia podatku, a także kierując się potrzebą ułatwienia zainteresowanym poprawnego sporządzenia informacji zastępczej.	
Art. 119zfl	Art. 119zfl. § 1. Organ podatkowy uwzględnia, z zastrzeżeniem § 2, w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego decyzję wydaną na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji. § 2. Organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego pominie decyzję wydaną na podstawie art. 119zfi § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji, jeżeli zgromadzone dowody wskazują na nierzetelność opisu czynności prowadzącej do unikania opodatkowania.	Rozwiązanie systemowe w związku z wprowadzeniem nowego rozdziału dot. cofnięcia skutków unikania opodatkowania.
Art. 119zfm	Art. 119zfm. § 1. Zainteresowany niebędący podmiotem, który unikał opodatkowania, może w terminie 3 miesięcy od doręczenia decyzji skorygować deklarację, uwzględniając treść tej decyzji, a także na jej podstawie w tym terminie wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli zainteresowany, który unikał	Proponowany art. 119zfm Op kreuje prawo do skorygowania deklaracji przez zainteresowane podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania.

	opodatkowania: 1) cofnął zgodnie z art. 119zfk § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania, oraz 2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę. § 2. Do zainteresowanego, o którym mowa w § 1, przepisy art. 119j § 4-5 stosuje się odpowiednio.	
Art. 119zfn	Art. 119zfn. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14b § 4, art. 14i § 2, art. 14r § 2 i 3, art. 20g § 3, art. 119gc, art. 119h § 3, art. 119i, art. 119m § 1, art. 119s § 2, art. 119u, działu IV, z wyłączeniem art. 133 oraz przepisy art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 ustawy dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1947[3)])	Podobnie jak w przypadku procedury zawierania porozumień w przedmiocie ustalenia cen transakcyjnych do omawianego postępowania będą miały odpowiednie zastosowanie przepisy działu IV. Uzupełniająco, zgodnie ze zmianami zawartymi w art. 119l, proponuje się uwzględnienie art. 45, art. 46, art. 49 i art. 51 z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (art. 119zfn Op).
Art. 157a	Art. 157a otrzymuje brzmienie: „Art. 157a. Organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie podatkowe może zwrócić się o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem do innego organu podatkowego, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania albo postępowanie prowadzone jest na podstawie art. 119g.	
Art. 165 w § 7 pkt 4	„4) informacji o schemacie podatkowym.	Rozwiązanie systemowe, zgodnie z którym organ podatkowy nie będzie wydawał postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku złożenia informacji o schemacie podatkowym.
Art. 194a § 2	W art. 194a § 2 otrzymuje brzmienie: „§ 2. Zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym. Zdanie pierwsze nie narusza przepisów o zwrocie podatku, o których mowa w rozdziale 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziale 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób	Rozwiązania krajowe nie związane z implementacją przepisów Dyrektyw.

[3)] Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2016 r. poz. 2255 oraz z 2017 r. poz. 88, 244, 379, 708, 768, 1086 i 1321.

	prawnych.	
Art. 200	W art. 200: a) § 3 otrzymuje brzmienie: „§ 3. Przed wydaniem decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyznacza stronie czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, przedstawiając ocenę prawną sprawy, w tym kwotę korzyści podatkowej, i pouczając o prawie skorygowania deklaracji.”, b) dodaje się § 4 i 5 w brzmieniu: „§ 4. Jeżeli po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy zmienił ocenę prawną sprawy lub wysokość korzyści podatkowej, a strona nie skorzystała skutecznie z uprawnienia określonego w art. 81b § 1a w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, organ podatkowy ponownie doręcza wskazane zawiadomienie uwzględniając zmienioną ocenę prawną. § 5. Przepisu § 3 nie stosuje się, jeżeli w wyniku doręczenia zawiadomienia stronie nie przysługiwałoby uprawnienie wskazane w art. 81 § 1a.”;	Konsekwencją szeregi zmian w Ordynacji podatkowej jest modyfikacja art. 200 § 3 Ordynacji podatkowej. Postanowienie na podstawie tego przepisu będzie wydawane wówczas, gdy jego doręczenie będzie rodzić prawo do złożenia korekty deklaracji w toku postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 119g Ordynacji podatkowej. W pozostałych sytuacjach zastosowanie będzie mieć art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Niezasadne bowiem wydaje się zamieszczanie w treści postanowienia oceny prawnej, skoro strona postępowania nie będzie mogła się do niego odnieść poprzez złożenie korekty deklaracji.
Art. 210 § 2b	W art. 210 § 2b otrzymuje brzmienie: „§ 2b. W decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści organ podatkowy wskazuje także wysokość zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, straty podatkowej, niepobranego lub pobranego a niewpłaconego przez płatnika podatku ustalonego albo określonego w związku z zastosowaniem tych przepisów.”	Rozwiązania będące konsekwencją wprowadzenia nowych instytucji niezwiązanych z implementacją przepisów Dyrektyw.
Art. 239d § 2	W art. 239d § 2 otrzymuje brzmienie: „§ 2. Nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, chyba że zachodzą okoliczności określone w art. 239b § 1 pkt 4.	
Art. 240	W art. 240 w § 1: a) po pkt 5 dodaje się pkt 5a w brzmieniu: „5a) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne	

	lub nowe dowody, nieznane organowi, który wydał decyzję, wskazujące na wystąpienie unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 lub nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści;”, b) w pkt 11 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 12 w brzmieniu: „12) uprawnienia określone w art. 119j § 1 mają wpływ na treść decyzji.”;	
Art. 241 § 4	w art. 241 § 2 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu: "4) pkt 12 następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia określonego w art. 119j § 2.";	
Art. 244 § 4	W art. 244 dodaje się § 4 w brzmieniu: „§ 4. W przypadku stwierdzenia istnienia przesłanki, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 5a, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie określone w art. 243 § 2. Przepisy rozdziału 2 działu IIIA stosuje się odpowiednio.	
Art. 282c	W art. 282c w § 1 w pkt 1 w literze i) średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się literę j w brzmieniu: „j) dotyczy zasadności zwrotu podatku lub różnicy podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.	
Art. 290c	Po art. 290b dodaje się art. 290c w brzmieniu: „Art. 290c. § 1. W przypadku nieprzejęcia kontroli podatkowej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, naczelnik urzędu skarbowego sporządza i doręcza protokół kontroli. § 2. Po otrzymaniu akt kontroli na podstawie art. 119ga § 2 lub art. 119k § 1 lub 2 naczelnik urzędu skarbowego podejmuje z urzędu zawieszoną kontrolę podatkową.	

Art. 293 w § 2	W art. 293 w § 2 w pkt 8 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 9 i 10 w brzmieniu: „9) informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale III rozdział 11a; 10) aktach postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej oraz aktach postępowania określonego w rozdziale 5 działu IIIA.”;	Rozwiązanie systemowe, zgodnie z którym dane zawarte w informacji o schemacie podatkowym objęte będą tajemnicą skarbową.
Art. 295c	Dodaje się art. 295c w brzmieniu: „Art. 295c. Dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tą informacją, zbieranych na podstawie rozdziału 11a działu III, przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę lub prowadzącemu działalność analityczną i jego przełożonym.	Rozwiązania będące konsekwencją wprowadzenia nowych instytucji niezwiązanych z implementacją przepisów Dyrektyw.
Art. 297d	Dodaje się art. 297d w brzmieniu: „Art. 297d. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ma dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tymi informacjami, zebranych w ramach czynności prowadzonych na podstawie rozdziału 11a działu III. Z danych tych korzysta w toku prowadzonych działań, w tym do realizowanych czynności analitycznych.	
Art. 4. W ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2018 r. poz. 1314)		
Art. 5 w § 1	W art. 5 w § 1: 1) pkt 1 otrzymuje brzmienie: „1) w odniesieniu do obowiązków wynikających z decyzji lub postanowień organów administracji rządowej i organów jednostek samorządu terytorialnego – właściwy do orzekania organ I instancji, z zastrzeżeniem pkt 4 i 4c;”; 2) pkt 4a otrzymuje brzmienie: „4a) w odniesieniu do obowiązków wynikających z wydanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej decyzji lub postanowień – naczelnik urzędu skarbowego właściwy według adresu siedziby Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, z zastrzeżeniem pkt 4c;”; 3) po pkt 4b dodaje się pkt 4c w brzmieniu: „4c) w odniesieniu do obowiązków wynikających z wydanych	

	przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej decyzji lub postanowień w toku postępowania podatkowego, o którym mowa: a) w art. 119g § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – właściwy naczelnik urzędu skarbowego, b) w art. 119g § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – organ jednostki samorządu terytorialnego, na wniosek którego postępowanie podatkowe zostało przejęte.	
Art. 5. W ustawie z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2018 r. poz. 1184 i 1669)		
art. 6 ust. 4	w art. 6 ust. 4 otrzymuje brzmienie: „4. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji: 1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, 2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm. [4]) – w zakresie określonym tymi przepisami.”.	Zmiana w związku z wprowadzeniem przepisów dot. MDR.
Art. 6. W ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1870 i 2400 oraz z 2018 r. poz. 138, 723, 1467 i 1669)		
art. 3 ust. 6	art. 3 ust. 6 otrzymuje brzmienie: „6. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji: 1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, 2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm. [5]) – w zakresie określonym tymi przepisami.”.	Zmiana w związku z wprowadzeniem przepisów dot. MDR.
Art. 7. W ustawie z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz. U. z 2017 r. poz. 2291 oraz z 2018 r. poz. 398, 723, 1496, 1629 i 1669)		
art. 18 § 4	w art. 18 § 4 otrzymuje brzmienie: „§ 4. Obowiązek zachowania tajemnicy nie dotyczy informacji: 1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu	Zmiana w związku z wprowadzeniem przepisów dot. MDR.

[4]) Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone Dz. U. z 2018 r. poz. 800, 650, 723, 771, 1000, poz. 1039 i 1075.
[5]) Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone Dz. U. z 2018 r. poz. 800, 650, 723, 771, 1000, poz. 1039 i 1075.

	praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, 2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm. [6]) – w zakresie określonym tymi przepisami.”.	
Art. 8. W ustawie z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1010 oraz z 2018 r. poz. 650, 1162 i 1669)		
art. 7 w ust. 2	w art. 7 w ust. 2 wyrazy „związku, o którym mowa art. 11 ust. 4-8” zastępuje się wyrazami „powiązaniach w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5”.	Zmiana redakcyjna.
Art. 5. W ustawie z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 oraz z 2018 r. poz. 201 i 771)		
Art. 34 § 2	W art. 34 § 2 otrzymuje brzmienie: „2. Sąd może orzec środek karny zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej w wypadkach określonych w art. 38 § 1 i 2 oraz w razie skazania sprawcy za przestępstwo skarbowe określone w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 63 § 1-5, art. 64 § 1-6, art. 65 § 1, art. 66 § 1, art. 67 § 1 i 2, art. 68 § 1 i 2, art. 69 § 1-3, art. 69a § 1, art. 69b § 1, art. 69c § 1, art. 70 § 1, 2 i 4, art. 72, art. 73 § 1, art. 73a § 1, art. 76 § 1, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 80e § 1-2, art. 82 § 1, art. 83 § 1, art. 85 § 1 i 2, art. 86 § 1 i 2, art. 87 § 1 i 2, art. 88 § 1 i 2, art. 89 § 1 i 2, art. 90 § 1 i 2, art. 91 § 1, art. 92 § 1, art. 93, art. 97 § 1 i 2, art. 100 § 1, art. 101 § 1, art. 102 § 1, art. 103 § 1, art. 104 § 1, art. 106c § 1, art. 106d § 1, art. 106j § 1, art. 107 § 1-3, art. 107a § 1 oraz art. 110.	Konsekwencja wprowadzenia nowego rozdziału do Ordynacji podatkowej w zakresie informowania o schematach podatkowych.
Art. 53 § 30	w art. 53 w § 30 po wyrazach „”zwrot podatku,”” dodaje się wyrazy „„schemat podatkowy”, „standaryzowany schemat podatkowy”, „NSP”,	Konsekwencja wprowadzenia nowego rozdziału do Ordynacji podatkowej w zakresie informowania o schematach podatkowych.
Art. 56c i 56d	Po art. 56b dodaje się art. 56c i 56d w brzmieniu: „ Art. 56c. § 1. Kto wbrew obowiązkowi nie składa właściwemu organowi podatkowemu oświadczenia, o którym mowa w art. 23y ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11m ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, 1162, 1291, 1629, 1669 i 1693), albo składa to oświadczenie po	Sankcja przewidziana w art. 56c jest tożsama do sankcji zwartej w art. 56 kodeku karnego skarbowego.

[6]) Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone Dz. U. z 2018 r. poz. 800, 650, 723, 771, 1000, poz. 1039 i 1075.

	terminie lub oświadcza w nim informacje niezgodne ze stanem rzeczywistym, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. § 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Art. 56d. § 1. Kto podaje nieprawdę lub zataja prawdę składając: 1) oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15, 21 lub 26 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub w art. 26 ust. 1ab, 7a lub 7g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, 2) oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku o zwrot podatku, o którym mowa w rozdziale 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub w rozdziale 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych lub we wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 26b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do tych wniosków podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. § 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.	
Art. 80e	Po art. 80d dodaje się art. 80e w brzmieniu: „ Art. 80e. § 1. Kto wbrew obowiązkowi nie składa Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o cenach transferowych, o której mowa w art. 23zf ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11t ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, albo składa tę informację po terminie lub składa nieprawdziwą informację, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. „§ 2. W przypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Art. 80f. § 1. Kto wbrew obowiązkowi: 1) nie przekazuje właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym, albo przekazuje informacje po terminie, 2) nie przekazuje właściwemu organowi danych dotyczących	Konsekwencja wprowadzenia nowego rozdziału do Ordynacji podatkowej w zakresie informowania o schematach podatkowych.

	podmiotów, którym udostępniono standaryzowany schemat podatkowy, albo przekazuje je po terminie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. § 2. Tej samej karze podlega, kto wbrew obowiązkowi nie składa informacji, o której mowa w art. 86j § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. § 3. Karze określonej w § 1 podlega również, kto wbrew obowiązkowi: 1) nie informuje pisemnie podmiotu obowiązanego do przekazania schematu podatkowego o tym obowiązku lub robi to po terminie, 2) nie przekazuje podmiotowi obowiązanemu do przekazania schematu podatkowego danych, o których mowa w art. 86f § 1 dotyczących schematu podatkowego lub robi to po terminie, 3) nie informuje pisemnie podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym lub robi to po terminie 4) nie występuje do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego lub robi to po terminie. § 4. Kto, wbrew art. 86i § 4 ustawy Ordynacja podatkowa posługuje się unieważnionym NSP podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. § 5. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1-4, podlega karze grzywny za wykroczenie.	
Art. 133 w § 1 pkt 3	W art. 133 w § 1 pkt 3 otrzymuje brzmienie: „3) Szef Krajowej Administracji Skarbowej - w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie swojego działania, jeżeli nie przekaże ich organom wskazanym w pkt 1 lub 2.	
Art. 10. W ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 377, 650, 723 i 1669)		
art. 37 ust. 4	w art. 37 ust. 4 otrzymuje brzmienie: „4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy informacji: 1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, 2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a	Konsekwencja wprowadzenia nowego rozdziału do Ordynacji podatkowej w zakresie informowania o schematach podatkowych.

	działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – w zakresie określonym tymi przepisami.”.	
Art. 11. W ustawie z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1314 i 2201 oraz z 2018 r. poz. 723 i 1669)		
	w art. 14 ust. 2 otrzymuje brzmienie: „2. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji: 1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, 2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm. [7]) – w zakresie określonym tymi przepisami.”.	
Art. 12. W ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2017 r., poz. 1453, 2203, 2260 oraz z 2018 r. poz. 317)		
Art. 4	W art. 4 w ust. 1 po pkt 1 dodaje się pkt 1a w brzmieniu: „1a) wpływy z dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania w podatkach określonych w pkt 1 lit. a-d.	Zmiana przepisów krajowych.
Art. 13. W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62, 86, 650, 1499, 1629 i 1669)		
art. 32	w art. 32: 1) w ust. 1: a) wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „W przypadku gdy między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą istnieją powiązania, o których mowa w ust. 2, oraz w przypadku gdy wynagrodzenie jest:”, b) część wspólna otrzymuje brzmienie: „– organ podatkowy określa podstawę opodatkowania zgodnie z wartością rynkową, jeżeli okaże się, że powiązania te miały wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.”; 2) ust. 2 otrzymuje brzmienie: „2. Przez powiązania, o których mowa w ust. 1, rozumie się	Zmiany o charakterze legislacyjnym w związku ze zmianami części dotyczącej cen transferowych.

[7]) Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone Dz. U. z 2018 r. poz. 800, 650, 723, 771, 1000, poz. 1039 i 1075.

	powiązania: 1) w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; 2) wynikające ze stosunku pracy; 3) wynikające z tytułu przysposobienia."; 3) uchyla się ust. 3 i 4; 4) ust. 5 otrzymuje brzmienie: „5. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania w przypadku transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w odniesieniu do których właściwy organ podatkowy wydał decyzję w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a ustawy – Ordynacja podatkowa.".	
Art. 14. W ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.)		
Art. 2 ust. 1 pkt 16c	W art. 2 ust. 1 po pkt 16b dodaje się pkt 16c w brzmieniu: „16c) wykonywanie zadań określonych w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej dotyczących informacji o schematach podatkowych, w tym weryfikacja realizacji obowiązków wynikających z tych przepisów przez podmioty zobowiązane;";	Zmiany w tej ustawie mają charakter ustrojowy w związku z wprowadzeniem obowiązku raportowania o schematach podatkowych.
Art. 14 ust. 1	W art. 14 ust. 1: a) pkt 6 otrzymuje brzmienie: „6) realizacja zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 15-16a i 16c;", b) po pkt 8 dodaje się pkt 8a w brzmieniu: „8a) przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.	
Art. 33 w ust. 1 pkt 11	W art. 33 w ust. 1 pkt 11 otrzymuje brzmienie: „11) realizacja zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 15, 16a i 16c,	
Art. 49	Art. 49 otrzymuje brzmienie: „Art. 49. Podmioty, o których mowa w art. 48 ust. 1-6, są obowiązane, na pisemne żądanie naczelnika urzędu celno-skarbowego, w związku z wszczętą kontrolą celno-skarbową w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1–3, a w toku postępowania podatkowego na żądanie naczelnika urzędu celno-skarbowego lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, do sporządzenia i przekazania posiadanych informacji dotyczących	

	kontrolowanego lub strony postępowania, o których mowa w art. 48 ust. 1-6. Przepisy art. 48 ust. 7-11 stosuje się odpowiednio.	
Art. 82 ust. 1	W art. 82 ust. 1 otrzymuje brzmienie: „1. Po zakończeniu czynności kontrolnych dokonywanych w czasie kontroli celno-skarbowej prowadzonej w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, sporządza się, z zastrzeżeniem art. 82a ust. 1, wynik kontroli. Doręczenie wyniku kontroli kończy kontrolę celno-skarbową.	
Art. 82a	Po art. 82 dodaje się art. 82a w brzmieniu: „Art. 82a. 1. W przypadku nieprzejęcia kontroli celno-skarbowej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, naczelnik urzędu celno-skarbowego sporządza wynik kontroli. Przepis art. 82 ust. 1 stosuje się odpowiednio.	
Art. 87 ust. 3	W art. 87 ust. 3 otrzymuje brzmienie: „3. Po otrzymaniu akt kontroli na podstawie art. 119ga § 2 lub art. 119k § 1 Ordynacji podatkowej naczelnik urzędu celno-skarbowego podejmuje z urzędu zawieszoną kontrolę celno-skarbową.	
Art. 113 w ust. 1	W art. 113 w ust. 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „1. W celu wykonywania zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, 2, 13-16a, 16c i art. 14 ust. 1 pkt 7, oraz ścigania przestępstw na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych właściwe organy KAS, na potrzeby realizacji czynności określonych w niniejszym przepisie, w art. 114-117, art. 118 ust. 1-17, art. 119 ust. 1-10, art. 120 ust. 1-6, art. 122-126, art. 127 ust. 1-5, art. 127a ust. 1, 2 i 6-12, art. 128 ust. 1 oraz art. 131 ust. 1, 2 i 5, z zachowaniem ograniczeń wynikających z art. 114-126, art. 127 ust. 1-5 i art. 127a ust. 1-12, mogą uzyskiwać, gromadzić, przetwarzać i wykorzystywać:	
Art. 133 w ust. 1	W art. 133 w ust. 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „1. Funkcjonariusze w związku z realizacją zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, 2, 13-16a i 16c, art. 14 ust. 1 pkt 7 i 19 oraz art. 33 ust. 1 pkt 15, oprócz uprawnień określonych w art. 64 mają prawo do:	

Art. 137 ust. 1	W art. 137 ust. 1 otrzymuje brzmienie: „1. Dane dotyczące osób korzystających z usług pocztowych oraz dane dotyczące faktu i okoliczności świadczenia lub korzystania z tych usług mogą być ujawnione organom KAS i przez nie przetwarzane wyłącznie w celu realizacji zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2, 13-16a i 16c.	
Art. 15. W ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2017 r. poz. 648 oraz z 2018 r. poz. 723 i 1499)		
	1) użyte w tytule działu IV, w art. 76 w pkt 1, w art. 77 w ust. 1, 3 i 5, w art. 80, w art. 81, w art. 83 w ust. 2, w art. 101 oraz w art. 102 w pkt 3, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyrazy „cena transakcyjna” zastępuje się użytymi w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku wyrazami „cena transferowa”; 2) w art. 76 pkt 4 i 5 otrzymują brzmienie: „4) podmiocie krajowym rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; 5) podmiocie zagranicznym rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.	
Art. 16. W ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089 oraz z 2018 r. poz. 398 i 1669)		
art. 78 w ust. 3 pkt 4	w art. 78 w ust. 3 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu: „4) przekazywanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską informacji na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – w zakresie określonym tymi przepisami.”.	Zmiana w związku z wprowadzeniem obowiązku informowania o schematach podatkowych.
Art. 17. Wolne od podatku są odsetki lub dyskonto od obligacji, uzyskane przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a, ustawy zmienianej w art. 1, w		

brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, o ile te odsetki i dyskonto opodatkowane są na zasadach określonych w art. 16–19.
2. Płatnicy, o których mowa w art. 41 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz w art. 26 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od obligacji, o ile te odsetki i dyskonto opodatkowane są na zasadach określonych w art. 12–15. Zwolnienie z obowiązków płatnika dotyczy również podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze, jeżeli wypłata należności następuje za pośrednictwem tych podmiotów.
3. Do podatku, o którym mowa w art. 12–15 nie stosuje się zwolnienia, o którym mowa w art. 6 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2.

Art. 18. Podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, będący emitentem danej serii obligacji wyemitowanych przed dniem 1 stycznia 2019 r., o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok, dopuszczonej do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonej do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, może opodatkować kwotę odsetek i dyskonta, wypłacanych w ramach emisji danej serii obligacji, z zastrzeżeniem art. 11, zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Podatnik, który dokonał wyboru opodatkowania na zasadach określonych w zdaniu pierwszym, jest obowiązany zawiadomić o tym wyborze, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż do 31 marca 2019 r. Zawiadomienie powinno zawierać w szczególności dane podatnika będącego emitentem, dane istotne dla identyfikacji emisji danej serii obligacji, miejsce emisji oraz warunki emisji mające wpływ na ustalenie wartości i terminu wypłaty odsetek i dyskonta.
2. Podmiot, który wybrał zryczałtowaną formę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, ustala do dnia 30 czerwca 2019 r.:
1) kwotę przychodu odpowiadającą łącznej kwocie wypłat z tytułu odsetek oraz dyskonta, dokonanych od 1 stycznia 2014 r. do 30 czerwca 2019 r.;
2) kwotę przychodu odpowiadającą łącznej kwocie wypłat z tytułu odsetek oraz dyskonta, które mają zostać dokonane od 1 lipca 2019 r. do dnia wykupu obligacji lub spłaty pożyczki.
3. Podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym, o którym mowa w ust. 1, stanowi przychód określony zgodnie z ust. 2. Podstawę opodatkowania ustala się odrębnie dla przychodów wymienionych w ust. 2 pkt 1 i 2.
4. Stawka zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w ust. 1, wynosi 3% podstawy opodatkowania.
5. Podmiot, który dokonał wyboru opodatkowania na zasadach określonych w ust. 1 – 4, jest obowiązany wpłacić na rachunek urzędu skarbowego zryczałtowany podatek dochodowy:
1) od przychodu określonego zgodnie z ust. 2 pkt 1 – w terminie do 31 lipca 2019 r.; w tym terminie podatnik jest zobowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłat odsetek i dyskonta zrealizowanych w ramach emisji danej serii obligacji;
2) od przychodu określonego zgodnie z ust. 2 pkt 2 – w terminie określonym w art. 27 ust. 1, ustawy zmienianej w art. 2, od wypłat dokonanych w roku podatkowym, z zastrzeżeniem pkt 1; w tym terminie podatnik jest zobowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłat odsetek i dyskonta zrealizowanych w ramach emisji danej serii obligacji.
6. Przepisy ust. 1–5 stosuje się odpowiednio do podmiotów, o których mowa w art. 3 ust. 2, ustawy zmienianej w art. 2, jeżeli środki pieniężne pozyskane z emisji obligacji i zobowiązania wynikające z tych obligacji, związane są bezpośrednio z działalnością zakładu zagranicznego tego podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i stanowią składniki jego majątku, co najmniej do dnia ostatniej wypłaty odsetek oraz dyskonta od tych obligacji.
7. Jeżeli podmiot, o którym mowa w ust. 6, przed dniem ostatniej wypłaty odsetek lub dyskonta zakończy działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jest obowiązany wpłacić na rachunek urzędu skarbowego zryczałtowany podatek dochodowy od przychodu odpowiadającego łącznej kwocie należnych, lecz niewypłaconych, odsetek oraz dyskonta, naliczonych do dnia wykupu obligacji. Podatek płatny jest w terminie 14 dni przed dniem zakończenia działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 19. Jeżeli w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2018 r.:
1) organ podatkowy określił podmiotowi, o którym mowa w art. 16 ust. 1 lub 6, zobowiązanie podatkowe z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez

płatnika podstawy opodatkowania albo wydał decyzję o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony, z tytułu dochodu od odsetek lub dyskonta należnych od obligacji z emisji danej serii, opodatkowanej na zasadach określonych w tym przepisie, kwotę przychodu, o której mowa w art. 16 ust. 2 pkt 1, ustala się z pominięciem kwot wypłat będących przedmiotem rozstrzygnięcia organu podatkowego;

2) zostało wszczęte postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno–skarbowa, której przedmiotem było badanie prawidłowości określenia zobowiązania podatkowego podatnika albo realizacja obowiązków płatnika, a do 1 stycznia 2019 r. sprawa nie została rozstrzygnięta w drodze decyzji ostatecznej organu podatkowego, podatnik może dokonać wyboru opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 16, jeżeli w terminie do 31 stycznia 2019 r.:

a) zawiadomi o tym wyborze, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego; zawiadomienie powinno zawierać co najmniej informacje wymienione w art. 14 ust. 2 zdanie 2,

b) wpłaci zryczałtowany podatek dochodowy od wypłat z tytułu odsetek oraz dyskonta za okres objęty tą kontrolą; w zakresie pozostałych wypłat, przepis ust. art. 16 ust. 5 niniejszej ustawy stosuje się odpowiednio.

Art. 20. 1. Jeżeli podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2:

1) dokonał przed dniem 1 stycznia 2019 r. emisji obligacji, o terminie wykupu nie krótszym niż 5 lat, i obligacje z tej emisji nabyła w całości spółka niemająca siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której kapitale zakładowym podatnik posiada bezpośrednio 100% udziałów (akcji), lub

2) otrzymał przed dniem 1 stycznia 2019 r. pożyczkę od spółki niemającej siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której kapitale zakładowym podatnik posiada bezpośrednio 100% udziałów (akcji), o terminie spłaty nie krótszym niż 5 lat oraz,

3) jeżeli źródłem sfinansowania emisji obligacji lub pożyczki, o której mowa odpowiednio w pkt 1 lub 2, są środki finansowe pozyskane w wyniku emisji obligacji, dokonanej przez spółkę, o której mowa odpowiednio w pkt 1 lub 2,

– może być zwolniony z obowiązków określonych w art. 41 i 42 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 26 ustawy zmienianej w art. 2, w zakresie poboru podatku od wypłat należności z tytułu odsetek lub dyskonta należnych od obligacji lub pożyczki, jeżeli wybierze zryczałtowaną formę opodatkowania tych wypłat, na zasadach określonych w art. 16.

2. Zawiadomienie o wyborze opodatkowania, o którym mowa w ust. 1, składa się w formie pisemnej do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż do 31 marca 2019 r. Zawiadomienie powinno zawierać w szczególności dane podatnika będącego emitentem, dane istotne dla identyfikacji emisji danej serii obligacji, miejsce emisji oraz warunki emisji mające wpływ na ustalenie wartości i terminu wypłaty odsetek i dyskonta.

3. Do odsetek i dyskonta wypłaconych przez podatnika od 1 stycznia 2014 r. oraz naliczonych do dnia wykupu obligacji lub spłaty pożyczki, przepis art. 16 stosuje się odpowiednio.

4. Przepis ust. 1 stosuje się do podmiotów, które:

1) do 31 grudnia 2022 r. dokonają wygaszenia zobowiązań wynikających z emisji obligacji dokonanej przez spółkę niemającą siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, albo

2) do 31 grudnia 2022 r. dokonają przejęcia zobowiązań wynikających z emisji obligacji dokonanej przez spółkę niemającą siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wraz z wygaszeniem zobowiązań wynikających z pożyczki, albo emisji dokonanej przez podatnika, albo

3) dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym uznają spółkę niemająca siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, będącą emitentem obligacji na warunkach określonych w ust. 1, za podmiot niebędący rzeczywistym właścicielem należności wypłacanych z tytułu odsetek lub dyskonta.

5. W przypadku niedotrzymania warunku, o którym mowa w ust. 3 pkt 1 lub 2, podatnik traci prawo do opodatkowania odsetek oraz dyskonta na zasadach określonych w art. 16.

6. Od zryczałtowanego podatku dochodowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 5 pkt 1, pobiera się od podatnika, o którym mowa w ust. 1, odsetki naliczane

według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, obowiązującej w ostatnim dniu roku kalendarzowego, w którym dokonano wypłat odsetek lub dyskonta.

Art. 21. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór deklaracji o której mowa w art. 16 i art. 18, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełniania oraz terminu i miejsca składania, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika, identyfikacji emisji danej serii obligacji i urzędu skarbowego, do którego kierowana jest deklaracja, oraz poprawne obliczenie podatku.

Art. 22. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 14 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz w art. 15 ust. 11 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, poniesione i nieodliczone od przychodów przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, podatnik wykazuje odpowiednio w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, składanym za 2018 rok albo w pierwszym zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, składanym po wejściu w życie niniejszej ustawy, którego termin złożenia nie upłynął przed dniem 1 stycznia 2019 r.

Art. 23. 1. W przypadku podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2019 r. ponosili koszty związane z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej, o których mowa w art. 30ca ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 24d ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, wytworzonymi w ramach prowadzonej działalności badawczo–rozwojowej, a którzy na podstawie prowadzonej ewidencji nie mogą ustalić wysokości kosztów poniesionych w ramach tej działalności na potrzeby stosowania art. 30ca i art. 30cb ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, lub art. 24d i art. 24e ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mogą przyjąć ich wartość z roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2018 r.

2. Jeżeli w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r. podatnicy, o których mowa w ust. 1 nie ponoszą kosztów związanych z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej, mogą uwzględnić ich wartość poniesioną w latach poprzednich, nie wcześniej jednak niż po dniu 31 grudnia 2012 r.

Art. 24. Obwieszczenia, o których mowa w art. 23s ust. 4 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 11g ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, zostaną po raz pierwszy ogłoszone nie później niż dnia 31 grudnia 2018 r.

Art. 25. Do transakcji lub innych zdarzeń rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2019 r., w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 26. Analizy danych porównawczych lub opisy zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń, ustalonych z podmiotami powiązanymi, z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, o których mowa w art. 25a ust. 2b pkt 2 i ust. 2c ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz w art. 9a ust. 2b pkt 2 i ust. 2c ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, sporządzone przez podatników przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, zachowują moc przez 3 kolejne lata od daty ich sporządzenia, chyba że zmiana warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany. W przypadku wystąpienia takiej zmiany podatnik sporządza analizę porównawczą lub analizę zgodności, o których mowa w art. 23zc ust. 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 1 oraz w art. 11q ust. 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 2.

Art. 27. W terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, promotor w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 3 przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym transgranicznym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 11 tej ustawy, który został wdrożony w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 18 tej ustawy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli do jego wdrożenia doszło po dniu 25 czerwca 2018 r. Przepisy art. 86b, art. 86c, art. 86f, art. 86g i art. 86i ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio.

2. Jeżeli w odniesieniu do schematu podatkowego, o którym mowa w ust. 1, korzystający w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 3 nie został poinformowany przez promotora w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 7 tej ustawy na podstawie odesłania do przepisów art. 86b § 2 lub 3 tej ustawy lub został

poinformowany zgodnie z art. 86b § 4 tej ustawy, korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o tym schemacie podatkowym w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.
Art. 28. W terminie do dnia 1 czerwca 2021 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przygotuje sprawozdanie w zakresie informacji o schematach podatkowych przekazanych w latach 2019-2020. 2. Sprawozdanie zawiera w szczególności dane o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych z podziałem na informacje przekazane przez promotorów, korzystających oraz wspomagających, z uwzględnieniem liczby tych podmiotów, a także o karach pieniężnych nałożonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej podstawie art. 86m tej ustawy. 3. Sprawozdanie jest publikowane na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. 4. W terminie 6 miesięcy od dnia publikacji sprawozdania za lata 2018 – 2020 minister właściwy do spraw finansów publicznych wspólnie z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej przygotuje raport oceniający dotyczący przeciwdziałania wykorzystywania schematów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków. 5. Raport jest publikowany na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.
Art. 29. Interpretacje indywidualne wydane w zakresie przepisów prawa podatkowego określonych w art. 14b § 2a pkt 2 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, wygasają z mocy prawa z upływem 3 miesięcy od ogłoszenia niniejszej ustawy. 2. Dzień wygaśnięcia interpretacji indywidualnych, określonych w ust. 1, uznaje się za dzień, w którym stwierdzono ich wygaśnięcie w rozumieniu przepisów art. 14k–14n ustawy zmienianej w art. 1.
Art. 30. W ciągu 6 miesięcy liczonych od dnia, w którym upłyną 3 miesiące od ogłoszenia niniejszej ustawy, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przepisy ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają wpływ na treść rozstrzygnięcia. Przepis art. 119x § 4 ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio.
Art. 31. Wniosek o wydanie decyzji, o której mowa w art. 119zfa § 1 ustawy zmienianej w art. 3, dotyczący korzyści podatkowej uzyskanej do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy w zakończonym okresie rozliczeniowym, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – uzyskanej do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, można złożyć w ciągu 24 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.
Art. 32. 1. Przepis art. 14na § 1 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do interpretacji indywidualnych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli korzyść podatkowa wynikająca ze stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem interpretacji indywidualnej została uzyskana od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. 2. Przepis art. 14na § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie, z uwzględnieniem ust. 3, do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych wydanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. 3. Przepis wskazany w ust. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma również zastosowanie do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli korzyść podatkowa uzyskana od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania tych przepisów wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub interpretacji ogólnej, lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego, dotyczących stosowania tych przepisów, zawartych w objaśnieniach podatkowych. 4. Jeżeli korzyść podatkowa uzyskana do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania tych przepisów wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub wyjaśnień przepisów prawa

podatkowego, dotyczących stosowania tych przepisów, zawartych w objaśnieniach podatkowych, do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepis art. 14n § 4 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu obowiązującym na dzień uzyskania korzyści podatkowej.
Art. 33. Przepisy rozdziału 6a działu III ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do decyzji określonych w art. 58a § 1 ustawy zmienianej w art. 3 odnoszących się do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo - uzyskanych w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu.
Art. 34. Przepisy art. 119a–119e ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu.
Art. 35. Do wniosków organów podatkowych o wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego, o których mowa art. 119g § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym, które nie zostały rozpatrzone do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się art. 119g § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.
Art. 36. Przepisy art. 119x § 1 pkt 3, 6a i 6b, art. 119zc oraz art. 119zf, w zakresie w jakim odsyła do art. 14r § 2 i 3, ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej złożonych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.
Art. 37. Przepisy art. 119zfe § 2 pkt 2 i 3 ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio do korzyści podatkowych uzyskanych przed terminami wskazanymi w art. 15 uwzględniając dotychczasowe brzmienie przepisów art. 119a § 1 oraz art. 119d ustawy zmienianej w art. 3.
Art. 38. Przepis art. 293 § 2 pkt 10 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie również do akt postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej, w których wnioski zostały złożone lub rozpatrzone przed wejściem w życie niniejszej ustawy.
Art. 39. Przepis art. 5 § 1 pkt 4c lit. b ustawy zmienianej w art. 4, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje odpowiednio również do wszczęcia postępowań podatkowych na podstawie art. 119g § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym.
Art. 40. Przepisy rozdziału 7b ustawy zmienianej w art. 1 oraz rozdziału 6a ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się w stosunku do podatku pobranego od dnia 1 stycznia 2019 r. na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy zmienianej w art. 1 albo art. 26 ust. 2e ustawy zmienianej w art. 2.
Art. 41. W latach 2019-2028 maksymalny limit wydatków budżetu państwa będący skutkiem finansowym wejścia w życie niniejszej ustawy wynosi w: 1) 2019 r. - 22.000 tys. zł; 2) 2020 r. - 17.500 tys. zł; 3) 2021 r. - 18.000 tys. zł; 4) 2022 r. - 18.500 tys. zł; 5) 2023 r. - 19.100 tys. zł;

6) 2024 r. - 19.700 tys. zł; 7) 2025 r. - 20.300 tys. zł; 8) 2026 r. - 20.900 tys. zł; 9) 2027 r. - 21.500 tys. zł; 10) 2028 r. - 22.200 tys. zł.
Art. 42. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2019 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.
Art. 43. Przepisy art. 18 ust. 1 pkt 8 i ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się po raz pierwszy do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2018 r.
Art. 44. Przepisy ustawy stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem: 1) art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 17 ust. 1 pkt 50c, ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do obligacji wyemitowanych w emisji danej serii po dniu 31 grudnia 2018 r. ; 2) art. 41 ust. 4 i 12, w zakresie odsetek lub dyskonta od obligacji, ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą oraz art. 26 ust. 1aa, w zakresie odsetek lub dyskonta od obligacji, ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do obligacji wyemitowanych w emisji danej serii po dniu 31 grudnia 2018 r.; 3) art. 21 ust. 1 pkt 146 oraz ust. 37 i 38 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 17 ust. 1 pkt 60 oraz ust. 13 i 14 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2020 r.
Art. 45. 1. Przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r. 2. Przepisy art. 23m i art. 23w–23zd ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 11a i art. 11k–11r ustawy zmienianej w art. 2 podatnik może stosować do transakcji kontrolowanych realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r., przy czym przepisy te będą miały zastosowanie do wszystkich transakcji kontrolowanych podatnika realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r., a podatnik będzie zwolniony z obowiązków dokumentacyjnych na podstawie przepisów obowiązujących w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r. 3. Przepisu art. 15ca ustawy zmienianej w art. 2 nie stosuje się do dochodów uzyskanych po dniu 31 grudnia 2017 r.
Art. 46. Do postępowań wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy: 1) w sprawach, o których mowa w art. 20a § 1 i 2 ustawy zmienianej w art. 3, 2) w sprawach w zakresie cen transakcyjnych innych niż w pkt 1, 3) w sprawach związanych z określaniem podstawy opodatkowania zgodnie z art. 32 ustawy zmienianej w art. 8 – stosuje się przepisy dotychczasowe.
Art. 47. Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 25a ust. 6 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz art. 9a ust. 6 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie

art. 23v ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 11j ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, nie dłużej jednak niż do dnia 31 marca 2019 r.
Art. 48. Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 45 ust. 5b ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 27 ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 45 ust. 5b ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 27 ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż przez 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.
Art. 49. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem art. 1 pkt 16 w zakresie art. 23s ust. 4 i art. 2 pkt 9 w zakresie art. 11g ust. 4 oraz art. 22, które wchodzą w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

Raport z konsultacji
do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw[1]

Konsultacje społeczne

Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw został poddany konsultacjom społecznym z następującymi podmiotami:

1. Prezes Narodowego Banku Polskiego
2. Przewodniczący Komisji Nadzoru Finansowego
3. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów
4. Prezes Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej
5. Prezes Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej
6. Dyrektor Narodowego Centrum Badań i Rozwoju
7. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
8. Business Centre Club
9. Konfederacja „Lewiatan”
10. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
11. Krajowa Izba Gospodarcza
12. Polska Rada Biznesu
13. Związek Banków Polskich
14. Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa
15. Krajowa Izba Radców Prawnych
16. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
17. Krajowa Izba Doradców Podatkowych
18. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
19. Związek Rzemiosła Polskiego
20. Naczelna Rada Adwokacka
21. Giełda Papierów Wartościowych
22. Izba Domów Maklerskich
23. Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami

[1] W zakresie cen transferowych został sporządzany odrębny raport z konsultacji publicznych projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (UD405)

24. Konferencja Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce
25. Polska Izba Ubezpieczeń
26. Polskie Stowarzyszenie Inwestorów Kapitałowych
27. Stowarzyszenie Inwestorów Indywidualnych
28. Związek Polskiego Leasingu
29. Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji
30. Prezes Sądu Najwyższego
31. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego
32. Prezes Narodowego Banku Polskiego
33. Komisja Nadzoru Finansowego
34. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
35. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego 30. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
36. Polska Izba Biur Rachunkowych
37. Rada Dialogu Społecznego
38. Przewodniczący Komisji Krajowej NSZZ „SOLIDARNOŚĆ"
39. Przewodniczący Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych
40. Przewodniczący Forum Związków Zawodowych
41. Fundacja Republikańska
42. Polskie Towarzystwo Gospodarcze

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, ze zm.), projekty zostały udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej z chwilą przekazania do uzgodnień z członkami Rady Ministrów. Od tego momentu każdy zainteresowany miał możliwość zgłosić uwagi do ww. projektów ustaw (art. 7 ust. 1 ww. ustawy).

Zgłoszenia zainteresowania pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingowej wpłynęły w następującej kolejności: Krzysztof Pszeniczny zgłosił uwagi do przepisu art. 27g i art. 45 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w dniu 25 sierpnia 2018 r., Mikołaj Kondej zgłosił uwagi do art. 119a i 119d ustawy Ordynacja podatkowa w dniu 4 września 2018 r., Polskie Stowarzyszenie Morskie-Gospodarcze im. Eugeniusza Kwiatkowskiego – 4 września 2018 r., PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. – 7 września 2018 r., Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego – 7 września 2018 r.,

Uniwersytet Jagielloński – 7 września 2018 r., Stowarzyszenie Filmowców Polskich – 7 września 2018 r.

Uwagi do konsultowanych projektów ustaw przekazali następujący partnerzy społeczni:

1. Amerykańska Izba Handlowa w Polsce
2. Business Centre Club (BCC)
3. DPLM Doradca podatkowy Łukasz Markowski
4. Mikołaj Kondej
5. Francusko-Polska Izba Gospodarcza (F-PIG)
6. Giełda Papierów Wartościowych (GPW)
7. Instytut Staszica
8. Izba Domów Maklerskich,
9. Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami (IZFiA)
10. Konfederacja Lewiatan (Lewiatan)
11. Krajowa Izba Radców Prawnych (KIRP)
12. Krajowa Rada Doradców Podatkowych (KRDP)
13. Krajowa Rada Spółdzielcza
14. Krajowa Rada Spółdzielcza (KRS)
15. Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa (KSKOK)
16. Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych (KDPW)
17. Krajowy Związek Banków Spółdzielczych (KZBS)
18. Krzysztof Pszeniczny
19. MSZtax Adwokat Marcelina Szwed- Ziemichód
20. Narodowy Bank Polski (NBP)
21. Polska Grupa Energetyczna (PGE)
22. Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych (PINK)
23. Polska Izba Spedycji i Logistyki (PISiL)
24. Polska Izba Ubezpieczeń (PIU)
25. Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji (POHiD)
26. Polska Organizacja Przemysłu i Handlu Naftowego
27. Polski Związek Pracodawców Przemysłu Farmaceutycznego Producenci Leków PL (PZPPFPL PL)
28. Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo (PGNiG)
29. Polskie Stowarzyszenie Bitcoin
30. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej (PRP)

31. Rada Banków Depozytariuszy (RBD)
32. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania
33. Stowarzyszenie Filmowców Polskich
34. Stowarzyszenie Ochrony Własności przemysłowej
35. Uniwersytet Jagielloński (UJ)
36. Urząd Patentowy RP
37. Związek Banków Polskich (ZBP)
38. Związek Dealerów Samochodowych
39. Związek Polskiego Leasingu
40. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPiP)

Z uwagi na zakres przedmiotowy projektu oraz biorąc pod uwagę zakres merytoryczny zgłoszonych uwag, wyniki konsultacji zostaną przedstawione w podziel na następujące kategorie tematyczne:

- Obowiązek informowania o schematach podatkowych (MDR);
- Nowy mechanizm rozliczania podatku u źródła (WHT);
- Ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego (GAAR);
- Przepisy o zagranicznej jednostce kontrolowanej (CFC);
- Preferencyjne opodatkowanie (5% stawką) dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP BOX)
- Wprowadzenie przepisów dotyczących opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków (exit tax)
- Uregulowanie zasad rozliczania pożyczek papierów wartościowych
- Pakiety wierzytelności
- Wpłaty na system ochrony banków
- Uwagi do propozycji uregulowania zasad opodatkowania dochodów z obrotu „kryptowalutami”

Obowiązek informowania o schematach podatkowych (MDR)

Z uwagi na fakt, że uwagi dotyczą całkowicie nowych rozwiązań systemowych wprowadzenia obowiązku informowania o schematach podatkowych, zgłoszone odpowiedzi lepiej jest uporządkować tematycznie (kategoriami). Zapewni to większą przejrzystość

raportu. W tym obszarze tematycznym wyróżnić można uwagi odnoszące się do następujących zagadnień:

1. Szerszy zakres podmiotowy i przedmiotowy ustawy od ujętego w Dyrektywie 2018/822.
2. Implementacja załącznika IV Dyrektywy 2018/822,
3. Uwagi dotyczące zastosowanych pojęć, ich czytelności oraz zastosowanych klauzul ogólnych (otwarte),
4. Problematyka tajemnicy zawodowej zawodów zaufania publicznego,
5. Uwagi odnoszące się do retrospektywnego raportowania schematów krajowych,
6. Uwagi traktujące o przewidzianej w projektowanych przepisach procedurze wewnętrznej oraz sankcjach.

Szerszy zakres podmiotowy i przedmiotowy ustawy od ujętego w Dyrektywie 2018/822

Generalnie uwagi sprowadzają się do zarzutu niepotrzebnego wychodzenia (przy implementacji) przez krajowego prawodawcę poza zakres Dyrektywy 2018/822. Dyrektywa odnosi się tylko do uzgodnień transgranicznych. Wątpliwości wzbudza teza, że ww. dyrektywa stanowi minimalny standard działań dla państwa członkowskiego. W uwagach wskazywano, że jest to generalizacja, która nie jest do zaakceptowania. Podnoszono, że w pewnych sytuacjach rozwiązanie unijne może być jedynym środkiem właściwym do osiągniecia oczekiwanego rezultatu.

W innych uwagach, choć akceptowano, że Dyrektywa 2018/822 upoważnia państwa członkowskie do stosowania dodatkowych środków, podkreślano, że tylko takich, które muszą charakteryzować się cechą „niezbędności". Natomiast wprowadzenie innych, dodatkowych obowiązków administracyjnych (podatkowych) uznawano za zbędne. Wskazywano również na niewłaściwą implementację tego aktu unijnego do systemu prawa polskiego.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Zgłoszone uwagi, ograniczenia implementacji Dyrektywy 2018/822 tylko do schematów transgranicznych są nieuzasadnione. Poniższa argumentacja odpowiada na zgłoszone uwagi w tym zakresie.

Warto przypomnieć, iż Polska zobowiązana jest do transponowania do porządku krajowego Dyrektywy 2018/822. Założenia i główne cele tej dyrektywy wpisują się w szeroko rozumianą na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego walkę z unikaniem opodatkowania i oszustwami podatkowymi. Działania te podejmuje zarówno Unia Europejska (chociażby poprzez przyjęcie tzw. Dyrektywy ATAD – dyrektywa Rady 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. oraz OECD w ramach projektu BEPS. Raporty w ramach projektu BEPS wskazują na pewne wytyczne OECD dla państw, odnośnie sposobów skutecznej zmiany otoczenia prawnego w celu walki z agresywnym opodatkowaniem.

Postanowienia Dyrektywy 2018/822 stanowią minimalny standard. Jak wskazano w motywie 10. Dyrektywy „(…) Państwo członkowskie może przedsięwziąć dodatkowe krajowe środki sprawozdawcze o podobnym charakterze (…).”.

a) Zakres podmiotowy. Dyrektywa 2018/822 dotyczy uzgodnień transgranicznych, oraz ich później automatycznej wymiany pomiędzy państwami członkowskimi. Wynika to z faktu ścisłego zainteresowania prawodawcy unijnego funkcjonowaniem wspólnego rynku i związanych z tym transgranicznych operacji gospodarczych. Dyrektywa umożliwia jednak państwom członkowskim Unii Europejskiej nałożenie obowiązków raportowania o schematach podatkowych również do uzgodnień, które nie mają w sobie elementu transgranicznego. Polski prawodawca stosować projektowane rozwiązania również do sytuacji krajowych. Przewidujemy jednak dodatkową przesłankę do powstania obowiązku raportowania uzgodnień krajowych w stosunku do uzgodnień transgranicznych. W przypadku obowiązku raportowania schematów podatkowych dla uzgodnień krajowych zastosowano kwotowy próg nawiązujący do cech podmiotu (zob. projektowane art. 86a § 4 i 5 Ordynacji podatkowej, w których zastosowano kwotę 10 milionów EUR przychodów / kosztów /aktywów. Przepis ten wskazuje również na kwotę 2,5 miliona EUR dla wartości transakcji jako kryterium kwalifikowanego korzystającego powodującego obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych). Kryterium to stanowi swoisty próg de minimis, który spowoduje wyłączenie zdecydowanej większości podatników spod reżimu raportowania krajowych schematów podatkowych.

b) Dodatkowo, oprócz kryterium kwotowego dotyczącego kwalifikowanego korzystającego, w projektowanych przepisach przewidziane jest kryterium kwotowe w przypadku „innych szczególnych cech rozpoznawczych” (zob. projektowany art. 86a § 1 pkt 13 Ordynacji

podatkowej). W opisie tych cech, mających zastosowanie do sytuacji czysto krajowych, zastosowano progi *de minimis* 5 lub 25 milionów złotych.

Powyższe rozwiązania w istotny sposób „ograniczą" zakres oddziaływania projektowanych przepisów i w efekcie obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych będzie spoczywać na tych podatnikach, których działania tzw. optymalizacji podatkowej prowadzić mogą do istotnych skutków w dochodach budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Tego typu ograniczeń – z uwagi na ich brak w przepisach Dyrektywy 2018/822, wyznaczającej minimalny standard – nie stosujemy do schematów podatkowych transgranicznych.

Ponadto, należy pamiętać, iż stosowanie agresywnych optymalizacji podatkowych nie ogranicza się tylko do kwestii transgranicznych. Korzyści podatkowe podatnicy osiągają również w sytuacjach czysto krajowych. Różne traktowanie obu tych kategorii mogłoby stanowić naruszenie konstytucyjnej zasady równości i w efekcie prowadzić do naruszenia konkurencji wśród podmiotów prowadzących działalność.

Warto w tym miejscu podkreślić, iż Polska nie będzie jedynym krajem stosującym obowiązek raportowania do schematów krajowych, obecnie krajem stosującym to rozwiązanie jest m.in. Wielka Brytania. Wśród krajów OECD i G20 obowiązkowe zasady ujawniania schematów podatkowych zostały wprowadzone w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, RPA, Wielkiej Brytanii, Portugalii, Irlandii, Izraelu i Korei. Pierwszym państwem, które wprowadziło już w 1984 roku zasady obowiązkowego wczesnego informowania o planowaniu podatkowym były Stany Zjednoczone.

Implementacja załącznika IV Dyrektywy 2018/822

Znaczna liczba uwag została zgłoszona w odniesieniu do szerszego zakresu przedmiotowego raportowania niż wynika to z postanowień Dyrektywy 2018/822. Zauważono, że implementacja załącznika IV Dyrektywy 2018/822 znalazła się w słowniku projektowanego rozdziału o raportowaniu schematów podatkowych. W ocenie zgłaszających uwagi projektowane definicje odbiegają swoim zakresem i sposobem użytych zwrotów (sformułowań) od tych zastosowanych w Dyrektywie 2018/822. Tytułem przykładu wskazywano na cechę z projektowanego art. 86a §1 pkt 5 lit j) i k). Wskazywano również, że

cecha z art. 86a § 1 pkt 5 lit i) nie jest dobrym wyznacznikiem istotności informacji, gdyż zawarcie w umowie pomiędzy podatnikiem a doradcą wskazanego zapisu nie jest równoznaczne z korzystaniem ze schematu optymalizacyjnego. W uwagach podnoszono, że pole do zbyt szerokiej interpretacji pozostawia ogólna cecha rozpoznawcza wskazana w art. 86a § 1 pkt 5 lit. k) projektowanej ustawy. Wskazywano również, że inne szczególne cechy rozpoznawcze mogą powodować powstanie istotnych wątpliwości w odniesieniu do obowiązku raportowania ewentualnych uzgodnień.

W uwagach wskazywano również, że definicja udostępniania jest zbyt szeroka. Literalnie obejmuje każdą „informację o uzgodnieniu". Zdaniem autora jednej z uwag oznacza to, że przykładowo już lunch, albo kawa z klientem, na których przedstawiono, że istnieje możliwość rozpoznawania strat podatkowych, albo skorzystania z ulgi podatkowej będzie kwalifikowaną czynnością w myśl przepisów projektu. Podobnie definicja uzgodnienia jest zdecydowanie zbyt szeroka i generalna.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Kwestia implementacji załącznika IV Dyrektywy 2018/822 jest ściśle powiązana z kolejnym zagadnieniem – tj. uwagami dot. zastosowanych pojęć. Uwagi dotyczące obu tych zagadnień zostały skomentowane poniżej.

Uwagi dotyczące zastosowanych pojęć, ich czytelności oraz zastosowanych klauzul ogólnych (otwarte)

W uwagach wskazywano, że projekt nowelizacji zawiera szereg sformułowań niejasnych i nieprecyzyjnych np. definicja *„kryterium głównej korzyści",* która w swym sformułowaniu i strukturze jest trudna do zrozumienia dla przeciętnego podatnika. Podnoszono dodatkowo, że mechanizmy przewidziane w projektowanych przepisach mogą spowodować, że organy podatkowe zostaną zasypane informacjami nierelewantnymi z punktu widzenia celów regulacji. Kolejna uwaga dotyczyła zwrotu „gotowość do wdrożenia" i zdaniem wnoszącego uwagę przesłanka ta nie powinna być wystarczająca do raportowania schematów. Uzasadniano to obiektywną niemożnością zweryfikowania zajścia tej przesłanki. Dlatego rekomendowano usunięcie fragmentu o gotowości do wdrożenia z definicji.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Kwestia implementacji załącznika IV Dyrektywy 2018/822 i użytych sformułowań jest ze sobą ściśle powiązana.

Generalnie uwagi te są niezasadne. Niemniej jednak w tych miejscach, w których rzeczywiście przepisy mogłyby powodować trudności w ich interpretacji (stosowaniu) lub jednoznacznie były w sprzeczności z przepisami Dyrektywy2018/822 projektowane uregulowania zostały poddane modyfikacjom.

W kontekście obu kategorii uwag należy także pamiętać o celach i założeniu Dyrektywy 2018/822, którym jest wypracowanie możliwe najlepszego narzędzia do walki z agresywną optymalizacją podatkową. Polskie przepisy, ten cel, odzwierciedlający „ducha" ww. dyrektywy realizują poprzez stosowanie szerokich pojęć, otwartych funkcjonalnych definicji, często dodatkowych (opierających się rozwiązaniach innych państw, np. Wielkiej Brytanii), mających zastosowanie do podmiotów i sytuacji, które wypełnią „normę" nadużyć podatkowych określoną w celach Dyrektywy.

Przewidziane w przepisach projektowanego rozdziału cechy szczególne stanowią co do zasady implementację postanowień Dyrektywy 2018/822. Projektowane cechy szczególne – w zakresie, w którym wykraczają poza uregulowania ww. dyrektywy – są efektem obserwacji typów transakcji i działań gospodarczych stosowanych dotychczas przez podatników do osiągania korzyści podatkowych. Zastosowanie obu tych kategorii cech rozpoznawczych powinno prowadzić do zapewnienia prawidłowej implementacji minimalnego standardu, wynikającego z postanowień Dyrektywy 2018/822, i jednocześnie zwiększyć efekt prewencyjny i informacyjny tych przepisów.

<u>Problematyka tajemnicy zawodowej zawodów zaufania publicznego</u>

Istotna część uwag dotyczyła problematyki tajemnicy zawodowej. Uwagi zgłosili przedstawiciele zawodów zaufania publicznego. Kwestia ta uznana była za bardzo ważną, gdyż – jak podnoszono – w gruncie rzeczy ciężar informowania o schematach podatkowych spoczywa w pierwszej kolejności na podmiotach zawodowo zajmujących się doradztwem podatkowym dla podatników (np. doradca podatkowy, radca prawny).

Zdaniem podmiotów uczestniczących w konsultacjach, projektowane przepisy naruszają obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Przedstawiciele tych zawodów podkreślają nieograniczony obowiązek przestrzegania przez nich tajemnicy w związku z wykonywaniem zawodu. To nie jest przywilej tych zawodów, ale obowiązek wobec klienta. Adwokat (oraz osoby wykonujące inne zawody zaufania publicznego) obowiązany jest zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej. Osób tych nie można zwolnić od obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej co do faktów, o których dowiedział się udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę. Wnioski takie przedstawiano na podstawie przepisów systemowych, regulujących funkcjonowanie poszczególnych zawodów zaufania publicznego (np. na podstawie art. 6 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze). Obowiązek ten nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – w zakresie określonym tymi przepisami. W ocenie zgłaszających uwagi jest to jedyny wyjątek do nieprzestrzegania tajemnicy zawodowej. W ich ocenie, projektowane przepisy naruszają w istotny sposób ten obowiązek. Jedna z uwag stwierdza, że tajemnica zawodowa doradców podatkowych jest i powinna być regulowana przepisami ustawy o doradztwie podatkowym.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Kwestionowane przepisy dotyczą jedynie tajemnicy zawodowej w obszarze doradztwa odnoszącego się do planowania podatkowego. Projektowane przepisy te nie znoszą tajemnicy zawodowej, gdy doradca (radca prawny, adwokat) występuje w roli obrońcy interesów strony w postępowaniach przed organami lub sądami. Zgodnie z art. 17 Konstytucji RP samorządy zawodowe, reprezentują osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawują pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów, w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Ochrona przed agresywną optymalizacją podatkową stanowi ochronę interesu publicznego. Przepisy zawarte w projekcie mają na celu poszanowanie tajemnicy zawodowej z uwzględnieniem innych zasad chronionych konstytucyjnie (powszechność opodatkowania, dbałość o stan finansów publicznych).

Ministerstwo Finansów projektując te przepisy dołożyło najwięcej uwagi w zakresie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Znalazło to swoje odzwierciedlenie w sposobach informowania o schematach podatkowych. Proponowane rozwiązania mają na celu jak najdalej idącą ochronę tajemnicy zawodowej, co przejawia się w:

1) zasadzie nieujawniania danych korzystających ze schematów podatkowych w przypadku braku zwolnienia promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,
2) zasadzie raportowania schematów przez korzystającego, jeśli promotor lub wspomagający nie zostaną zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,
3) zasadzie raportowania schematów standaryzowanych, w których nie będą ujawniane dane korzystających objęte tajemnicą zawodową, które pozwoliłyby na identyfikację korzystających.

Biorąc pod uwagę uwagi podnoszone przez stronę społeczną oraz efekt uzgodnień wewnątrzrządowych uznano, że najlepszym rozwiązaniem, gwarantującym prawidłową realizację zasad konstytucyjnych, efektywność projektowanych rozwiązań oraz spójność systemu prawa w przypadku zawodów zaufania publicznego, będzie jednoznaczne wskazanie w przepisach systemowych regulujących zasady funkcjonowania tych zawodów wpływu projektowanych przepisów na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. W tym zakresie – zgodnie z uwagami Ministerstwa Sprawiedliwości – wzorowano się na przepisach wskazujących na wzajemne interakcje tajemnicy zawodowej i przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

W tym kontekście podkreślić należy, że Ministerstwo Finansów nie planuje obecnie poszerzać zakresu oddziaływania przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych na tajemnicę zawodową osób wykonujących zawody zaufania publicznego. Zakres tego oddziaływania uregulowano w art. 86b § 7 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej:

- przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania;
- przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym (taka informacja nie zawiera danych identyfikacyjnych korzystającego);
- przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (tj. obowiązku uregulowanego w

projektowanym art. 86b § 6 Ordynacji podatkowej – informacja również nie zawiera danych identyfikacyjnych korzystającego ani innych obowiązanych podmiotów).

Powyższe przypadki nie naruszają istoty uregulowań o tajemnicy zawodowej. Wprowadzane przepisy oddziaływać będą na osoby wykonujące zawody zaufania publicznego jedynie w sytuacji, w której osoby te działań będą w charakterze promotorów lub wspomagających (zob. odesłanie do art. 86b § 7 Ordynacji podatkowej zawarte w art. 86c § 4 tej ustawy), i to w sposób, który chroni klientów (korzystających) przed przekazaniem ich danych identyfikacyjnych w sytuacji, w której nie wyrażą takiego wyraźnego życzenia poprzez zwolnienie promotora lub wspomagającego z tajemnicy.

Uwagi odnoszące się do retrospektywnego raportowania schematów krajowych

Zgłoszone uwagi dotyczyły wątpliwości stosowania wstecznego raportowania do sytuacji czysto krajowych oraz w ocenie niektórych błędnej implementacji Dyrektywy 2018/822. W odróżnieniu do Dyrektywy projektowane przepisy ustawy (w wersji przesłanej do konsultacji społecznych) dotyczyły nie tylko wdrożenia, ale również udostepnienia schematu podatkowego. W jednej z przekazanych opinii stwierdzono, że wprowadzenie przepisów prawidłowo transponujących art. 1 ust. 12 Dyrektywy Rady UE 2018/822 oraz wprowadzających obowiązek raportowania schematów podatkowych wdrażanych od 25 czerwca 2018 r. byłoby możliwe w przypadku wejścia w życie odpowiedniej ustawy przed upływem tego terminu. Wprowadzenie wymienionego obowiązku z mocą wsteczną będzie natomiast naruszeniem wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady zaufania do państwa i prawa w aspekcie jakim jest zasada nie retroaktywności prawa.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Projekt przewiduje obecnie, że pod obowiązek retrospektywnego raportowania podlegać będą jedynie transgraniczne schematy podatkowe.

Uwagi traktujące o przewidzianej w projektowanych przepisach procedurze wewnętrznej oraz sankcjach

W uwagach wskazywano, że obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznych procedur w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, jest kolejnym obowiązkiem sprawozdawczym nakładanym na

przedsiębiorcę. Obowiązek wprowadzenia dodatkowej wewnętrznej procedury jest zbyt formalistyczny i prowadzi do usztywnienia relacji biznesowych, co będzie skutkowało spowolnieniem rozwoju gospodarczego przedsiębiorstw. Uwagi wskazywały również na dość restrykcyjne podejście prawodawcy do karalności negatywnych zachowań adresatów nowych norm prawnych (art. 86m). Przepis określa wysokie kary pieniężne (administracyjne).

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Uwagi niezasadne. Ministerstwo Finansów nie planuje zmiany tych przepisów.

W ocenie Ministerstwa Finansów wysokość kar jest odzwierciedleniem możliwych naruszeń ze strony podmiotów obowiązanych do wprowadzenia procedury wewnętrznej, o której mowa w art. 86l projektowanej ustawy. Jednak warto wskazać, o odpowiednim stosowaniu w tym przypadku przepisów rozdziału IVA Kodeksu postępowania administracyjnego, zgodnie z którym przepisy przewidują przesłanki odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej lub jej miarkowania. Ponadto wymierzając administracyjną karę pieniężną, bierze się pod uwagę wagę i okoliczności naruszenia prawa, w szczególności potrzebę ochrony życia lub zdrowia, ochrony mienia w znacznych rozmiarach lub ochrony ważnego interesu publicznego lub wyjątkowo ważnego interesu strony oraz czas trwania tego naruszenia.

W ocenie projektodawcy uwagi o tym, że obowiązek wprowadzenia dodatkowej wewnętrznej procedury jest zbyt formalistyczny i prowadzi do usztywnienia relacji biznesowych nie jest się zasadny. Określenie procedury - to należy podkreślić, jest skierowane do podmiotów, u których przychody lub koszty w danym roku przekroczą kwotę 8 mln zł, zatem można przyjąć dość „dużych" podmiotów – konieczne będzie tylko z chwilą wejścia w życie projektowanej ustawy po spełnieniu warunków określonych tą ustawą. Wymóg ten stosowany będzie przez podmioty profesjonalne.

Doprecyzowano pojęcie kadry kierowniczej wyższego szczebla.

Nowy mechanizm rozliczania podatku u źródła

Uwagi ogólne (systemowe) związane z wprowadzeniem nowego mechanizmu rozliczania podatku u źródła

W zgłaszanych uwagach podkreślano, że wprowadzenie nowych zasad poskutkuje skomplikowaniem rozliczeń podatku u źródła u zaangażowanych stron (podatnika oraz płatnika, a także administracji skarbowej). Jako skutki proponowanych rozwiązań wskazywano wyższe koszty prowadzenia działalności, zamrożenie kapitału w okresie pomiędzy pobraniem podatku a otrzymaniem jego zwrotu, zwiększenie ryzyka prowadzenia działalności, a także ryzyko przerzucania na polskich przedsiębiorców ekonomicznego ciężaru podatku przez zagraniczne podmioty o mocniejszej pozycji negocjacyjnej (poprzez wymuszanie w umowach klauzul ubruttawiających / net of tax).

W uwagach tych wskazywano także na ograniczone możliwości polskich podmiotów (płatników) w zakresie weryfikacji czy spełnione są wobec danego podatnika przesłanki pozwalające nie pobrać podatniku bądź zastosować obniżoną stawkę podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dodatkowo, poddano w wątpliwość zgodność projektowanych przepisów z regulacjami międzynarodowymi. Odnotowano również, że wprowadzane przepisy nie korespondują z zapowiedzią realizacji programu 3P w zakresie podatków, są ponadto zbyt restrykcyjne. Co więcej, zmiany zostają wprowadzone ze zbyt krótkim vacatio legis.

Stanowisko projektodawcy:

Projektodawca odwołuje się do motywów wprowadzenia omawianych zmian, które zostały przedstawione w części ogólnej uzasadnienia. Mając świadomość, że projektowane zmiany, pociągną za sobą konieczność się dostosowania do nich, na uwadze należy mieć cel, któremu mają one służyć. Celem tym jest zaś uszczelnienie polskiego systemu podatkowego (realizacja tego celu stanowi jednocześnie uzasadnienie dla wprowadzenie omawianych zmian już od początku 2019 r.). Projektodawca nie realizuje przy tym założenia uszczelnienia systemu w sposób paraliżujący prowadzenie działalności gospodarczej. Wprowadzony limit 2 mln zł (względem jednego podatnika w skali roku) odzwierciedla założenie, aby weryfikacji na nowych zasadach podlegały transakcje pomiędzy dużymi podmiotami. W opinii projektodawcy, wymogi stawiane takim podmiotom nie wydają się nadmierne w stosunku do realizowanego przez projektodawcę celu. W szczególności implementacja nowych zasad wewnątrz międzynarodowych grup kapitałowych, w ramach których dokonuje się znaczących płatności zagranicznych, nie powinna zdaniem projektodawcy być nadmiernie uciążliwa. Składanie bowiem oświadczeń, które zgodnie z projektem nowelizacji umożliwiają w dalszym ciągu stosowanie rozliczenia podatku na zasadzie *relief at source*, wydaje się

bowiem z natury rzeczy łatwiejsze w ramach grup podmiotów powiązanych (łatwiejsza dostępność danych pozwalających zweryfikować uprawnienie dla preferencji podatkowej – np. obniżonej stawki podatku u źródła).

Projektodawca odnosi się także do uwagi o ryzyku przenoszenia na polskich płatników ciężaru ekonomicznego podatku należnego od zagranicznego odbiory płatności (w związku z czym to polski płatnik przejściowo byłby obciążony kwotą podatku, o którego zwrot mógłby następnie wnioskować). Należy w tym miejscu wskazać, że jeśli płatnik nie jest w stanie zweryfikować statusu podatnika w celu złożenia przez płatnika oświadczenia pozwalającego mu stosować dotychczasową formę rozliczenia podatku u źródła (tj. przykładowo zastosować stawkę podatku wynikającą z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania), oznacza to, że zastosowanie takiej obniżonej stawki podatku już w momencie wypłaty (metoda *relief at source*) odbyłoby się bez tej niezbędnej weryfikacji statusu odbiorcy. To zaś oznaczałoby, że z preferencji podatkowych skorzystać może podmiot, którego uprawnienie nie było przedmiotem weryfikacji. Przeczyłoby to celowi tych preferencji podatkowych, które nakierowane są na rozwój realnej działalności gospodarczej poprzez eliminację zjawiska podwójnego opodatkowania. Celem przepisów przewidujących preferencje podatkowe nie jest umożliwianie korzystania z nich w ramach sztucznych struktur oraz przez odbiorów płatności występujących jedynie w roli pośrednika.

Należy także podkreślić, że obowiązywanie metody przyznania preferencji podatkowych na zasadzie innej niż *relief at source* jest sytuacją niekwestionowaną w praktyce międzynarodowej. System zwrotu podatku u źródła (*WHT refund*) wskazywany jest wprost jako możliwa alternatywa dla metody *relief at source* między innymi w Komentarzu do Modelu Konwencji OECD oraz w unijnym Code of Conduct on Withholding Tax (w którym wskazano na dobre praktyki i standardy w zakresie rozliczania podatku u źródła).

<u>Uwagi dotyczące składania oświadczeń przez płatników</u>

W tym zakresie podnoszono w szczególności uciążliwość po stronie płatników związane z koniecznością składania omawianych oświadczeń: (i) konieczność ich składania w odniesieniu do każdej płatności powyżej ustawowego limitu (2 mln zł), i związana z tym (ii) konieczność angażowania całej kadry zarządzającej podatnika w jego bieżącą (operacyjną) działalność. Postulowano w związku z tym wprowadzenie możliwości składania omawianych oświadczeń przez pełnomocnika, a także dopuszczalność ich składania także na przyszłość.

Stanowisko projektodawcy:

W nawiązaniu do powyższych uwag:

- projekty ustawy został uzupełniony o możliwość czasowego niestosowania nowych zasad w stosunku do danego podatnika (po uprzedniej weryfikacji oraz złożeniu wymaganego oświadczenia) zamiast składania oświadczenia przy każdej wypłacie,
- nie został uwzględniony postulat umożliwienia składania oświadczeń przez pełnomocnika.

Uwagi dotyczące przyjętego progu kwotowego dla stosowania nowego mechanizmu rozliczania podatku u źródła (2 mln zł)

W ramach uwag konsultacyjnych wskazywano, że proponowany próg 2 mln zł względem jednego podatnika w skali roku jest zbyt niski. Postulowano jego znaczące podwyższenie.

Stanowisko projektodawcy:

Próg 2 mln zł został przez projektodawcę określony w taki sposób, by liczba prowadzonych weryfikacji względem ogółu wypłat dokonywanych za granicę była optymalna, a weryfikacja efektywna. Według przyjętych założeń, przyjęcie progu 2 mln zł pozwoli z jednej strony objąć nowym mechanizmem większość kwot dokonywanych wypłat, które podlegają podatkowi u źródła, przy optymalnej – zdaniem projektodawcy – liczbie badanych transakcji. Projektodawca nie uwzględnia więc postulatu podniesienia wskazanego limitu.

Uwagi dotyczące systemu zwrotu podatku u źródła

W zakresie zwrotu podatku podnoszono przede wszystkim zbyt długi okres zwrotu podatku (do 6 miesięcy według projektu), a także zbyt restrykcyjne wymogi stawiane wnioskom o zwrot (w szczególności w zakresie obowiązkowej dokumentacji dołączanej do wniosku).

Stanowisko projektodawcy:

Wymogi dokumentacyjne zostały określone w taki sposób, aby zabezpieczyć interes Skarbu Państwa przed nadużyciami i ubieganiem się o zwrot podatku przez podmioty nieuprawnione. Mając na uwadze, że system zwrotu obowiązywał będzie po przekroczeniu limitu 2 mln zł względem jednego podatnika w skali roku (a więc w odniesieniu do podatników o znacznej skali działalności), projektodawca nie uznaje wymogów ustawowych jako wygórowanych. Przepisy zostały dostosowane w zakresie załączników dołączanych przez płatnika

występującego we własnym imieniu, który może nie posiadać faktycznej możliwości uzyskania pewnych oświadczeń od podatnika.

Odnośnie do czasu zwrotu, w ustawie doprecyzowano, że powinien on zostać dokonany niezwłocznie (nie później niż w terminie 6 miesięcy), a także wskazano precyzyjne przesłanki przedłużenia 6-miesięcznego terminu

Uwagi dotyczące opinii o stosowaniu zwolnienia

W tym zakresie wskazywano w szczególności na zbyt długi okres oczekiwania na wydanie opinii, zbyt rygorystyczne wymogi stawiane wnioskom o wydanie opinii, a także brak obowiązywania opinii na gruncie ustawy o PIT. Dodatkowo, postulowano o rezygnację z przesłanki wygaśnięcia opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku istotne zmiany okoliczności faktycznych, a także o wydłużenie okresu ważności opinii.

Stanowisko projektodawcy:

Okres przewidziany na wydanie opinii uwzględnia złożoność materii oraz nakład wymaganej pracy.

Uzasadnienie wymogów dokumentacyjnych jest tożsame z przedstawionym odnośnie do zwrotu podatku przedstawionego powyżej.

Brak obowiązywania opinii na gruncie ustawy o PIT wynika z faktu, iż została ona zaprojektowana jako rozwiązanie korespondujące z implementacją do polskiego systemu podatkowego dyrektyw określanych skrótowo jako Dyrektywa *Interest-Royalties* oraz Dyrektywa *Parent-Subsidiary*. Preferencja przewidziane tymi dyrektywami obowiązują na gruncie polskiego podatku dochodowego od osób prawnych. Konsekwentnie, opinia o stosowaniu zwolnienia także została przewidziana dla ustawy o CIT.

Jednocześnie projektodawca podtrzymuje stanowisko co do wprowadzenia wszystkich przewidzianych przesłanek wygaśnięcia opinii o stosowaniu zwolnienia. W szczególności, opinia nie może zachować ważności w przypadku zaistnienia istotnych zmian co do okoliczności, na podstawie których została wydana.

Utrzymany zostaje także 36-miesięczny okres obowiązywania opinii.

Uwagi dotyczące potencjalnych sankcji (dodatkowe zobowiązanie podatkowe oraz regulacje Kodeks karnego skarbowego)

W tym obszarze podnoszono głównie niewspółmierność sankcji względem winy płatnika, a także uzależnienie odpowiedzialności karnej skarbowej płatnika od prawdziwości dokumentów przekazanych mu przez podatnika.

Stanowisko projektodawcy:

Projektodawca wskazuje, że w zakresie odpowiedzialności płatnika co do zgodności z prawdą przekazywanych przez niego faktów, nie zachodzi ryzyko, że płatnik może przekazać je błędnie (fakty stanowią materię obiektywną).

W zakresie projektowanej zmiany w Kodeksie karny skarbowym i związanej z nią odpowiedzialności, to w opinii projektodawcy, jeżeli oświadczenie płatnika było oparte na informacjach udostępnionych mu przez podatnika oraz przeprowadzonej zgodnie z przepisami należytej weryfikacji, a jednocześnie płatnik działał w dobrej wierze i nie ma podstaw, aby zarzucić mu umyślne złożenie fałszywego oświadczenia, nie powinien on podlegać odpowiedzialności karnoskarbowej (przepisy kodeks karnego skarbowego nie przewidują możliwości nieumyślnego popełnienia czynu zabronionego, o którym mowa w projektowanym art. 56d tej ustawy (obecna numeracja).

Uwagi legislacyjne

W konsultacjach wskazywano na występujące w projekcie sformułowania nieostre oraz ocenne (np. posiadanie wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, dochowanie należytej staranności). Dodatkowo podnoszono zbyt złożoną konstrukcję przepisów, trudności interpretacyjne oraz błędne odesłania do przepisów.

Stanowisko projektodawcy:

Projektodawca dokonał weryfikacji odesłań i naniósł stosowne zmiany w projekcie.

Istniejące wątpliwości interpretacyjne zostały w miarę możliwości doprecyzowane. Pomocne w tym procesie wykładni jest także sięgniecie do uzasadnienia poszczególnych przepisów projektu.

Ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego (GAAR)

Uwagi zgłoszone przez wszystkich wymienionych uczestników przeprowadzonych konsultacji pogrupować można tematycznie na następujące kategorie:

1) Niepotrzebne poszerzanie katalogu sytuacji, w których nie wydaje się indywidualnych interpretacji podatkowych,
2) Brak celowości wprowadzania instytucji sankcji / dodatkowego zobowiązania podatkowego,
3) Wprowadzenie szeregu wyłączeń od stosowania § 5 w art. 30 OP,
4) Jednokrotność dokonania korekty deklaracji w toku postępowania w sprawie unikania opodatkowania,
5) Poszerzenie możliwości zakwestionowania czynności dokonanej przez podatnika,
6) Nowa definicja sztuczności,
7) Definicja korzyści podatkowej,
8) Dodatkowe kryterium przy wyborze członka do Rady w sprawie unikania opodatkowania,
9) Wygaśnięcie już wydanych indywidualnych interpretacji podatkowych.

Niepotrzebne poszerzanie katalogu sytuacji, w których nie wydaje się indywidualnych interpretacji podatkowych

Poddano rozważeniu, czy w ogóle konieczne bądź uzasadnione jest wprowadzanie kolejnych przepisów w rzeczonym zakresie. Zauważono również, że przekierowanie indywidualnych interpretacji podatkowych w stronę opinii zabezpieczających może nie być właściwym rozwiązaniem.

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Przedstawiono dodatkowe wyjaśnienia. Wyłączane sytuacje dotyczą przepisów nakierowanych na przeciwdziałanie optymalizacji podatkowej (tj. przepisów, w których brane jest pod uwagę uzasadnienie ekonomiczne transakcji, ich sztuczności lub dokonanie w celu nadużycia prawa).

Projektowane przepisy dotyczą wyłączenia możliwości wydania interpretacji indywidualnej z uwagi na przedmiot przepisów, jakim jest ocena uzasadnienia ekonomicznego transakcji lub dokonania jej w warunkach sztuczności lub w celu nadużycia prawa. Chodzi zatem o niewłaściwość postępowania interpretacyjnego, które ze swojej natury nie pozwala na

rzetelne zbadanie ww. okoliczności, do tego typu spraw z uwagi na nieprowadzenie postępowania dowodowego, nie zaś o istnienie uzasadnionego przypuszczenia zastosowania takich przepisów. Zasadność proponowanych rozwiązań została przez projektodawcę wszechstronnie przeanalizowana. Należy w tym kontekście zauważyć, że obecnie wydawane interpretacje indywidualne dotyczące przedmiotowych przepisów zawierają zastrzeżenia związane z ww. ograniczeniami postępowania interpretacyjnemu; tj. że wszechstronna analiza kwestii związanych m.in. z uzasadnieniem ekonomicznym transakcji możliwa jest dopiero w toku postępowania dowodowego. Ochrona przysługująca z tego tytułu podatnikom ma zatem charakter bardzo ograniczony, z czego nie zawsze mogą oni sobie zdawać sprawę (w końcu otrzymali interpretację, że ich stanowisko jest prawidłowe). Względy uczciwości i transparentności systemu podatkowego sprawiają, że jest to sytuacja trudna do zaakceptowania – może się bowiem wiązać z bardzo negatywnymi konsekwencjami dla podatników, którzy mogliby pozostawać w błędnym przekonaniu, co do zakresu przysługującej im ochrony.

Brak celowości wprowadzania instytucji sankcji/dodatkowego zobowiązania podatkowego

Przepisy o obchodzeniu prawa podatkowego nie były stosowane bardzo często. Podniesiono pytanie o potrzebę dodatkowego ich obwarowywania przepisami sankcyjnymi.

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Uwaga uwzględniona. Wprowadzono możliwość fakultatywnego odstąpienia od nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku zastosowania przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, jeżeli podatnik działał w dobrej wierze – tj. był przekonany, że uzyskiwana przez niego korzyść podatkowa jest zgoda z celem ustawodawcy. Na dobrą wiarę podatnika może wskazywać w szczególności niewielka skala działalności, przy której trudno od niego oczekiwać korzystania z profesjonalnych porad podatkowych, dzięki którym mógłby dowiedzieć się o ryzyku zastosowania norm antyabuzywnych.

Wprowadzenie szeregu wyłączeń od stosowania § 5 w art. 30 OP

Zarzucono, że intencją projektodawcy jest, aby płatnik odpowiadał właściwie zawsze za podatek niepobrany, również z winy podatnika, w sytuacji, gdy podatnik i płatnik należą do tej samej grupy kapitałowej lub są podmiotami powiązanymi. Ponadto wskazano, że nie jest

jasne, jaki jest zamierzony skutek prawny niestosowania takiej regulacji w przypadkach wskazanych w dodawanym § 5a.

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Uzupełniono uzasadnienie, aby jednoznacznie wyjaśnić skutek przepisu, tj. stosowanie ogólnych zasad odpowiedzialności płatnika zawartych w art. 30 § 1-4. Jednocześnie zmieniono redakcję przepisu, aby uniknąć konstrukcji „piętrowego" odwołania.

Jednokrotność dokonania korekty deklaracji w toku postępowania w sprawie unikania opodatkowania

Najczęstszą uwagą podnoszoną w kwestii art. 81b § la była możliwość jednokrotnego złożenia korekty deklaracji w toku postępowania w sprawie unikania opodatkowania. W praktyce może się okazać, że w niektórych przypadkach zasadne byłoby ponowne skorygowanie deklaracji, np. w związku z błędem rachunkowym w pierwotnej korekcie.

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Dokonano korekty przepisów w tym zakresie.

Poszerzenie możliwości zakwestionowania czynności dokonanej przez podatnika

Poddano w wątpliwość zasadność zwiększenia ogólności klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zarzucono, że takie „zwiększenie ogólności" oznacza zdecydowane poszerzenie możliwości zakwestionowania czynności dokonanej przez podatnika i w związku z tym wymagałoby pogłębionej argumentacji w aspekcie proporcjonalności projektowanej zmiany.

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, że dokonano doprecyzowania uzasadnienia w poniższy sposób:

„Podniesiony w art. 119a § 6 Op proponuje się wprowadzić alternatywny rodzaj działania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyłączający stosowanie przepisów dotyczących określania czynności odpowiedniej (art. 119a § 2-5 Op). Jeżeli w sprawie zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 119a § 1 Op a stwierdzona korzyść podatkowa będzie wynikać z zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia

podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to organ podatkowy określi skutki podatkowe na podstawie stanu prawnego jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej – będący podstawą uzyskania korzyści podatkowej – nie miał zastosowania. Mechanizm działania proponowanej regulacji jest podobny do norm zawartych m.in. w art. 12 ust. 13 oraz art. 22c ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Proponowana w § 6 i § 7 art. 119 a Op regulacja ma na celu zwiększenie przewidywalności stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W obu sytuacjach uregulowanych tymi przepisami zniesiony będzie wymóg kreowania czynności odpowiedniej. W przypadku korzyści podatkowych uzyskiwanych na podstawie przepisów prawa podatkowego przyznającego przywilej podatkowy (np. zwolnienie z opodatkowania) wskazywanie czynności odpowiedniej nie zawsze przynosi efekty oczekiwane przez ustawodawcę w postaci zniesienia skutków unikania opodatkowania. Wskazuje na to m.in. implementowanie tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, których działanie polega na wyłączeniu działania takiego przywileju."

Nowa definicja sztuczności

Podniesiono, że proponowana zmiana prowadzi do rozszerzenia zakresu stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania., a to może skutkować tym, że nawet uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie działania podatnika będą mogły zostać uznane za unikanie opodatkowania jeżeli towarzyszy im powstanie korzyści podatkowej, chyba że jest ona mało istotna. W ocenie zgłaszających uwagi, takie sformułowanie może prowadzić do pozbawienia podatnika, respektowanej na całym świecie swobody unikania opodatkowania, której istotą jest to, że podatnik ma prawo wyboru optymalnej podatkowo drogi realizacji swoich rzeczywistych zamierzeń gospodarczych.

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Ministerstwo Finansów jest świadome, że porównując obecny oraz projektowany stan prawny, w projektowanych przepisach przesłanka sztuczności potencjalnie będzie mogła mieć zastosowanie do większej liczby stanów faktycznych. Należy jednak podkreślić, że sztuczność stanowi tylko jedną z przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania Głównym kryterium oceny, czy czynność podlega pod klauzulę jest to, czy

podatnik działa zgodnie z celem ustawy lub jej przepisu. Pogląd ten został również przedstawiony w literaturze: Unikanie opodatkowania jest działaniem (czynnością), która niweczy „przedmiot lub cel" legislacji podatkowej, stanowiących istotę prawa. Wobec powyższego, postępowanie to jest równoważne nadużyciu prawa podatkowego. Inne typowe kryteria unikania opodatkowania ograniczają się do działań naruszających istotę prawa (sztuczność schematu czy brak uzasadnienia ekonomicznego) lub niemających znaczenia dla istoty prawa (czynność wykonana z intencją zminimalizowania ciężaru podatkowego). Jeżeli podatnik uzyskał korzyść podatkową zgodną z celem ustawodawcy, to nie może ona mu zostać odebrana nawet w przypadku stwierdzenia, że spełniona jest przesłanka sztuczności.

Definicja korzyści podatkowej

Adresaci uwag, podnieśli, że w ich ocenie proponowana zmiana definicji działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej może prowadzić do wypaczenia istoty klauzuli obejścia prawa podatkowego, ponieważ może prowadzić do uznania za dokonaną w celu osiągnięcia korzyści podatkowej czynność dokonaną w innym celu (tj. dokonaną z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych), jeżeli osiągniecie korzyści podatkowej nie było mało istotne. Taka konstrukcja przepisu może sprowadzać się do uznania za dokonaną w celu uzyskania korzyści podatkowej, każdej czynności, która skutkuje uzyskaniem takiej korzyści. Mając na uwadze szeroką definicję pojęcia „korzyści podatkowej", przepis ten powoduje de facto, że przesłanka działania w celu uzyskania korzyści podatkowej z definicji może być zawsze spełniona, nawet jeżeli głównym celem dokonania określonej czynności były istotne przesłanki ekonomiczne. Jednocześnie należy podkreślić, że wg adresatów uwag to organ podatkowy uznaniowo będzie oceniał, czy cel „podatkowy" był mało istotny podatkowo, czy też nie, to uzasadnienie gospodarcze i ekonomiczne podatnika nie będzie miało znaczenia, o ile cel podatkowy, zdaniem organu podatkowego, nie jest nieistotny,

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Ministerstwo Finansów nie uwzględniło tej uwagi. Przeformułowanie przedmiotowego przepisu ma związek z implementacją Dyrektywy ATAD, z której wynika, że do zastosowania klauzuli spełniona musi być przesłanka „głównej lub jednego z głównych celów" czynności. Zatem cel „podatkowy", który jest „jednym z głównych celów" czynności, należy uznać za cel, który nie jest „mało istotny". Nie jest natomiast celem projektodawcy rozszerzanie znaczenia pojęcia „jednego z głównych celów", w szczególności nie chodzi o cel

podatkowy w postaci zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów w zwyczajnym toku działalności.

Dodatkowe kryterium przy wyborze członka do Rady w sprawie unikania opodatkowania

W ocenie adresatów uwag, projektowany przepis ww. zakresie, wydaje się budzić wiele wątpliwości, w odniesieniu do źródła pochodzenia informacji o utracie przez członka Rady przymiotu nieskazitelności charakteru. Zastanawiające jest czy takim źródłem powinien być zawsze podmiot właściwy do wskazania członka Rady (zatrudniający).

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Ministerstwo Finansów uwagę uwzględniło. Jednocześnie pragnie zwrócić uwagę, że stosowne zmiany naniósł na projekt oraz na uzasadnienie do projektu. W ocenie projektodawcy, aby minister właściwy do spraw finansów publicznych nie dysponował zbyt dużym zakresem dowolności w omawianej kwestii proponuje się, aby informacja o utracie nieskazitelnego charakteru przez członka Rady była poparta szczegółowym uzasadnieniem oraz Rada w ciągu 30 dni od powzięcia informacji o wygaśnięciu członkostwa w Radzie z uwagi na utratę przymiotu nieskazitelnego charakteru mogła wyrazić sprzeciw. Sprzeciw niweczący decyzję ministra będzie mógł zostać wyrażony poprzez uchwałę podjętą w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy członków Rady, z wyłączeniem zainteresowanego.

Wygaśniecie już wydanych indywidualnych interpretacji podatkowych

Zauważono, że projekt zakłada, iż interpretacje indywidualne wydane w zakresie przepisów prawa podatkowego mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, odnoszące się do transakcji lub innej czynności poprzez ocenę jej uzasadnienia ekonomicznego lub dokonania jej w warunkach sztuczności lub w celu nadużycia prawa (art. 14b § 2a pkt 2 Ordynacji podatkowej), wygasają z mocy prawa w dniu wejścia w życie ustawy. Tym samym zarzucono temu przepisowi, że obecne jego brzmienie jest trudne do zaakceptowania w świetle podstawowych zasad i praw określonych w Konstytucji RP. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wymaga, aby podatnik nie tkwił w stanie niepewności przez nieokreślony czas.

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, że wziął pod uwagę zgłaszane uwagi i że wydłużył vacatio legis w zakresie tego przepisu do 3 miesięcy. Tym samym interpretacje indywidualne wydane w zakresie przepisów prawa podatkowego mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, odnoszące się do transakcji lub innej czynności poprzez ocenę jej uzasadnienia ekonomicznego lub dokonania jej w warunkach sztuczności lub w celu nadużycia prawa, wygasają z mocy prawa w ciągu 3 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy. Jednocześnie Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, że będzie respektowało ochronę wynikająca z przepisów regulujących utratę mocy ochronnej z interpretacji. Oznacza to, że wygaszone interpretacje nadal będą chronić zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej do końca okresu, którego dotyczyły te interpretacje, czyli – w przypadku podatków dochodowych rozliczanych rocznie - jeszcze do końca roku podatkowego, który trwa u danego podatnika w dniu wygaśnięcia indywidualnych interpretacji.

Przepisy o zagranicznej jednostce kontrolowanej (CFC)

Ujednolicenie siatki pojęciowej w obu ustawach

Zgłoszono postulat ujednolicenia użycia sformułowania „zagraniczna jednostka" i „zagraniczna jednostka kontrolowana", które zastąpiły sformułowania „zagraniczna spółka" oraz „zagraniczna spółka kontrolowana" w dwóch miejscach w zmienianych przepisach.

Stanowisko projektodawcy:

Uwaga jest zasadna.

W związku z objęciem zakresem oddziaływania przepisów o CFC innych zagranicznych form prawnych (np. zagranicznych trustów oraz fundacji) postuluje się zmianę nazwy na „zagraniczna jednostka" oraz „zagraniczna jednostka kontrolowana" (w miejsce odpowiednio „zagranicznej spółki" oraz „zagranicznej spółki kontrolowanej"). W rezultacie, uwaga jest uwzględniona poprzez ujednolicenie siatki pojęciowej w obu ustawach.

Uznanie zagranicznych podatkowych grup kapitałowych (PGK) oraz spółki z tej grupy jako zagranicznej jednostki.

Wskazano na brak też precyzji w tej części definicji zagranicznej jednostki, która ma również obejmować „grupę kapitałową lub spółkę z grupy, która samodzielnie spełnia warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c".

Stanowisko projektodawcy:

Uwaga jest częściowo zasadna.

Uwaga częściowo uwzględniona w kierunku wskazanym w uwadze poprzez doprecyzowanie, że chodzi o „podatkową grupę kapitałową" w rozszerzonej liście zagranicznych podmiotów które mogą być uznane za „zagraniczne jednostki". Ponadto, należało doprecyzować odniesienie się do „spółki z grupy, która samodzielnie spełnia warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c)". Dlatego też proponujemy następujące zmiany w obu ustawach w ust. 2 pkt 1 lit. f w brzmieniu:

„*f) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z grupy, która samodzielnie spełnia warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, gdyby nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej* "

Ponadto dodaje się ust. 3b i 3c w obu ustawach w brzmieniu:

„*3b. Kontrolę z ust. 3 pkt 3 lit. a wobec podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, ustala się poprzez odniesienie się do spółki dominującej lub wobec wszystkich spółek z grupy.*"

„*3c. W przypadku spółki z podatkowej grupy kapitałowej o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f przez faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę na potrzeby ust. 3 pkt 3 lit. c rozumie się podatek, który zostałby przez tę spółkę zapłacony, gdyby ta spółka nie była częścią tej podatkowej grupy kapitałowej.*"

Uznanie zagranicznych fundacji, trustów i stosunków prawnych o charakterze powierniczym jako zagranicznych jednostek.

Zgłoszono postulaty: (i) doprecyzowania na kim spoczywa obowiązek podatkowy, jeżeli założyciel i beneficjent nie są jednym podmiotem; (ii) doprecyzowania obliczania podstawy opodatkowania; oraz (iii) usunięcia zagranicznych fundacji, trustów i stosunków prawnych o charakterze powierniczym jako podmiotów, które mogą być uznane za zagraniczne jednostki. W odniesieniu do tej ostatnie uwagi, podnoszono, że zagraniczne fundacje i trusty nie mogą służyć i nie służą unikaniu opodatkowania, ponieważ przedmiotem ich działalności nie może być działalność gospodarcza. W konsekwencji, podmioty te nie powinny być objęte zakresem zastosowania przepisów o CFC.

Stanowisko projektodawcy:

Uwaga jest częściowo zasadna w odniesieniu do uwag (i) oraz (ii) powyżej, oraz jest niezasadna w odniesieniu do uwagi (iii) powyżej.
Uwagi (i) oraz (ii) powyżej w części uwzględniono poprzez odpowiednią zmianę ust. 5a w ustawie o PIT oraz ustępu 4a w ustawie o CIT, nadając im brzmienie:
„*W przypadku gdy podatnik jest założycielem (fundatorem) podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo od uczestnictwa w zyskach określa się poprzez odniesienie do proporcji w jakiej pozostaje wartość rynkowa przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu lub fundacji lub innego podmiotu lub stosunku prawnego o charakterze powierniczym. W przypadku gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator) oraz beneficjent podmiotu, o którym mowa w art. 30f ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zyskach podmiotu, o którym mowa w art. 30f ust. 2 pkt 1 lit. e przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem.*”

Uwagi (iii) powyżej nie można uwzględnić, ponieważ fundacje i trusty założone w obcych jurysdykcjach mogą jak najbardziej prowadzić działalność gospodarczą lub uzyskiwać zyski w sposób komercyjny. Co więcej, praktyka ukazuje, że takie podmioty są wykorzystywane przez polskich podatników w celu uniknięcia zastosowania przepisów o CFC, zob. np. indywidualna interpretacja podatkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 02-08-2018 (IPPB2/4511-1-53/16/18/9/MG). Potwierdza to praktyka międzynarodowa, zob. np. wyrok Sądu Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) z 9.07.2014 r. w sprawach połączonych E-3/13 i E-20/13, Fred. Olsen and Others and Petter Olsen and Others v the Norwegian State, represented by the Central Tax Office for Large Enterprises and the Directorate of Taxes. Wprowadzone zmiany zgodne są również z rekomendacjami OECD z BEPS Planu Działania nr 3, jak to wskazane jest w uzasadnieniu do projektu w zakresie zmieniającym przepisy o CFC.

Ponadto, należy zauważyć, że podatnicy mogą być opodatkowani wobec dochodów (zysków lub majątku) zagranicznych fundacji tylko, gdy będą spełnione wszystkie warunki ukonstytuowania się CFC z ust. 3 pkt 1, 2 lub 3 przepisów o CFC. Zatem tylko fundacje z rajów podatkowych będą podlegać specjalnemu, restrykcyjnemu reżimowi w zakresie przepisów o CFC, natomiast podatnicy kontrolujący fundacje z pozostałych państw i jurysdykcji, tj. zgodne z ust. 3 pkt 2 lub 3 przepisów o CFC, będą opodatkowani, tylko gdy

fundacje faktycznie płacą podatek o 50% niższy od podatku, który płaciłyby, gdyby były polskimi fundacji. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 6c ustawy o CIT: „*Wolne od podatku są dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie - w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej*. Zatem podatnik posiadający prawo do udziału w zysku, lub taką ekspektatywę, wobec zagranicznych fundacji charytatywnych, nie będzie zobowiązany do zapłaty podatku zgodnie z przepisami o CFC, ponieważ takie fundacje w Polsce byłyby zwolnione z opodatkowania, a zatem nie zostałaby spełniona przesłanka z ust. 3 lit. c przepisów o CFC. Ponadto, podatnicy kontrolujący fundacje z państw członkowskich Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, będą zobowiązani do zapłaty podatku zgodnie z przepisami o CFC, tylko gdy fundacje te nie prowadzą istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej.

Kryterium ekspektatywy prawa do uczestnictwa w zysku.

Skrytykowana rozszerzenie definicji kontroli ekonomicznej o tzw. ekspektatywę prawa do uczestnictwa w zysku, postulując usunięcie tego kryterium.

Stanowisko projektodawcy:

Uwaga nie jest zasadna.

Wprowadzenie przesłanki ekspektatywy prawa od uzyskania zysków wypracowanych lub uzyskanych w przyszłości w ramach tzw. kontroli ekonomicznej było konieczne w odniesieniu do zagranicznych struktur fiducjarnych typu fundacja lub trust lub inny podmiot, albo stosunek prawny o charakterze powierniczym. Wynika to z samej natury funkcjonowania takich podmiotów, które mogą przyznawać prawo do uzyskania zysków lub innych przysporzeń majątkowych nienarodzonym jeszcze beneficjentom, a więc podmiotom, które dopiero nabędą prawo do ekspektatywy uzyskania zysków lub innych przysporzeń majątkowych. Tego typu relacje mogą służyć unikaniu zastosowania przepisów o CFC i nie maja uzasadnienia ekonomicznego poza unikaniem opodatkowania, jeśli zostaną spełnione określone warunki, np. te z ust. 3 pkt 1, 2 lub 3 przepisów o CFC.

Definicja kontroli faktycznej.

Przedstawiono postulat doprecyzowania definicji kontroli faktycznej.

Stanowisko projektodawcy:

Uwaga jest zasadna.

Uwaga uwzględniona w kierunku doprecyzowania definicji kontroli faktycznej, nadając ust. 1 pkt 1b na gruncie obu ustaw następujące brzmienie:

„*kontrola faktyczna – oznacza kontrolę, która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie zagranicznej jednostki poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie; kontrola faktyczna wynika w szczególności z powiązań umownych, między innymi umowy powołującej do życia zagraniczną jednostkę, decyzji sądu lub jakiegokolwiek innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między zagraniczną jednostką i polskim podatnikiem lub stałym zakładem nierezydenta podatkowego położnego w Rzeczypospolitej Polskiej*".

Kryterium posiadania praw głosu w organach zarządzających zagranicznego podmiotu.

Złożono postulat zmiany zaproponowanych przepisów o CFC w taki sposób, aby w przypadku spełnienia przesłanki istnienia praw głosu w organach zarządzających zagranicznych jednostek, obowiązek raportowania takich jednostek jako zagranicznych jednostek kontrolowanych (a tym bardziej zapłaty podatku) istniał tylko w przypadku jednoczesnego istnienia związku właścicielsko-kapitałowego pomiędzy podatnikiem a tą zagraniczną jednostką.

Stanowisko projektodawcy:

Uwaga nie jest zasadna.

Zarządzanie zagranicznym podmiotem może wiązać się z kontrolą nad nim w postaci zarządzania takim podmiotem. Kontrola ta może być wykorzystana do unikania opodatkowania za pośrednictwem tego podmiotu. Zatem pominięcie kryterium zarządzania znacznie zmniejsza efektywność przepisów o CFC. Potwierdza to dotychczasowa praktyka ich stosowania. Na przykład w indywidualnej interpretacji podatkowej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2.07.2015 r. (IBPB-2-2/4511-224/15/MW) wynika wprost, że zarząd spółki z raju podatkowego – Hongkongu – nie stanowi organu kontrolnego lub stanowiącego w świetle przepisów o CFC, a zatem przepisy te nie mogły mieć zastosowania w omawianej sprawie, mimo sprawowania kontroli nad spółką z raju podatkowego.

Wprowadzenie wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej.

Propozycję wprowadzenia wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej oceniono krytycznie ze względu na brak klarowności w sposobie jej sformułowania i postulowano jej usunięcie.

Stanowisko projektodawcy:

Uwaga nie jest zasadna.

Nowe pojęcie, jakim są miedzy innymi „cyrkularne struktury właścicielskie" oraz przykłady zastosowań wewnętrznej klauzuli-ant-abuzywnej znajdują swe odzwierciedlenie w pkt 54, 57-69 Planu Działania BEPS nr 3 (OECD). Brak wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej w przepisach o CFC jest niewskazany w świetle konieczności zapewnienia efektywności tych przepisów w zwalczaniu unikania opodatkowania. Fakt innowacyjności ww. pojęcia nie może przesądzać o niemożliwości jego zawarcia w polskim systemie podatkowym. Wręcz przeciwnie, rozwój nowych technik unikania opodatkowania niejako wymusza na projektodawcy adekwatne, innowacyjne działania. Koncepcja wewnętrznej klauzuli anty-abuzywnej w regulacjach CFC ma ponadto umocowanie w praktyce zagranicznej.

Preferencyjne opodatkowanie (5% stawką) dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP BOX)

Wszyscy opiniujący, którzy odnieśli się do tej regulacji podkreślali ich ogólny bardzo pozytywny do niej stosunek. Podkreślano, iż jest to instrument stosowany w wielu krajach na świecie, którego celem jest zachęcenie do prowadzenia w kraju prac badawczo rozwojowych i ochronę ich wyników przez krajowych podatników prawami własności intelektualnej (PWI) i tym samym realizacji zysków z PWI w kraju.

Wrócono uwagę, iż praktyka stosowania rozwiązań IP Box na świecie, szczególnie w sytuacjach gdzie jeden podatnik jest twórcą przynajmniej kilku PWI i czerpie z nich dochody w postaci sprzedaży towarów i usług, w których to te PWI są zawarte, pokazuje iż podstawowym problemem jest kalkulacja dochodu danego PWI zawartego w produkcie, w tym określenie jaką część dochodu wyłączać z kwalifikowanego dochodu (np. przypadający na znak firmowy, dochód rutynowy…). W praktyce wyodrębnienie dochodu kwalifikowanego z całościowego dochodu jest dokonywane na bazie przyjętych przez podatnika założeń, które to są jak np. w Wielkiej Brytanii czy Holandii potwierdzane z władzami skarbowymi.

Aby Innovation Box mógł być stosowany przez podatników bez generowania dla nich znaczącego ryzyka podatkowego – co wydaje się być konieczną przesłanką, aby instrument

był rzeczywistą zachętą i wywołał zamierzone skutki w postaci zwiększenia innowacyjności i ochrony w kraju PWI – wysunięto, w ramach uwag ogólnych, postulat wprowadzenia do Innovation Box:

- katalogu rodzaju dochodów wyłączonych z dochodu kwalifikowanego;
- wprowadzenie możliwości wydania przez władze skarbowe na wzór opinii zabezpieczającej, opinii w zakresie akceptowalności przyjmowanych założeń do kalkulacji dochodu kwalifikowanego z danego PWI.

W ramach uwag szczegółowych wniesiono następujące uwagi:

1) Art. 24d ust. 1 i 2 – Termin „ulepszenie" prawa w odniesieniu do praw własności intelektualnej (PWI) jest nieprecyzyjny. Można ulepszać rozwiązanie, czy wynalazek, ale nie „prawo". Proponujemy poniższą redakcję przepisu:

„2. Kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej są:

1) prawo do wynalazku (patent),
2) dodatkowe prawo ochronne na wynalazek,
3) prawo ochronne na wzór użytkowy,
4) prawo z rejestracji wzoru przemysłowego,
5) prawo z rejestracji topografii układu scalonego,
6) dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub środek ochrony roślin,
7) prawo z rejestracji produktu leczniczego i weterynaryjnego dopuszczone do obrotu,
8) prawo z rejestracji nowych odmian roślin i ras zwierząt,
9) prawo do programu komputerowego,

- podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo–rozwojowej."

2) Współczynnik nie wskazuje z jakiego okresu koszty wchodzą do kalkulacji, w szczególności, czy w przypadku prowadzenia prac badawczo-rozwojowych przez okres dłuższy niż rok, całość kosztów zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich zakończenia, wchodzi do współczynnika w momencie ich rozpoznania zgodnie z art. 15 ust. 4a na moment zakończenia, czy jedynie koszty faktycznie poniesione w danym okresie. Wskazane jest doprecyzowanie, np. poprzez wskazanie przed wyjaśnieniem poszczególnych składników wzoru, że do współczynnika wchodzą „koszy poniesione w roku podatkowym na:".

3) Koszty nieruchomości bardzo często są bezpośrednio związane z prowadzonymi pracami B+R, które skutkują powstaniem PWI, jak np. „clean room", budynki mieszczące w sobie laboratoria (w tej część gdzie są prowadzone prace B+R). Tym samym postulujemy o nie wyłączanie tej kategorii z kosztów B+R.

4) Nie jest jasne, w jaki sposób ma być obliczany dochód z kwalifikowanego PWI, w szczególności, czy od przychodów ze źródeł wymienionych w ust. 7 pkt 1-4 odliczane są koszty z nimi związane wg zasad ogólnych, czy koszty z ust. 4, zgodnie z ust. 5. Brzmienie przepisu ust. 4 i ust. 5 wydaje się sugerować, że dotyczą one wyłącznie kosztów dla celów kalkulacji współczynnika z ust. 4. Wskazane jest doprecyzowanie przepisu nt. kalkulacji dochodu poprzez wskazanie przychodów, jak i kosztów z nimi związanych dla poszczególnych kategorii wymienionych w ust. 7.

5) Nie jest uzasadnione zawężenie potrącalności strat z kwalifikowanych PWI wyłącznie do tego samego PWI, lub tego samego produktu/usługi, lub grupy produktów/usług.

6) Można wyobrazić sobie sytuację, w której dany przedsiębiorca stara się objąć ochroną dane rozwiązanie/produkt poprzez kilka alternatywnych dróg (np. rozwiązanie – patent, forma zewnętrzna – wzór przemysłowy). W takiej sytuacji, gdy nie jest możliwe rozliczenie dochodu na poszczególne kwalifikowane PWI, zgodnie z ust. 9, ma on prawo obliczać dochód dla tego samego rodzaju produktu lub usługi, czy nawet ich grupy. Przepis ust. 13 wydaje się sugerować, że w razie odmowy przyznania ochrony w ramach jednej z tych dróg, a uzyskania w innej, przedsiębiorca i tak musi opodatkować dochody obliczone łącznie, wg. stawki podstawowej. Wskazane byłoby odniesienie do ust. 9 i wskazanie, że w takim wypadku, jeżeli dany przedmiot ochrony chroniony jest innym kwalifikowanym PWI, ust. 13 nie stosuje się.

7) Przyjęcie iż kwalifikowanym prawem własności intelektualnej będzie oprogramowanie, a nie program komputerowy.

8) Rozszerzenie przepisów w kierunku objęcia proponowanymi rozwiązaniami sytuacji, gdy podatnik korzysta z kwalifikowanego prawa na podstawie tzw. licencji wyłącznej.

9) Poszerzenie katalogu kwalifikowanych praw własności intelektualnej o prawa z rejestracji produktu leczniczego i weterynaryjnego dopuszczonego do obrotu lub prawo do rejestracji produktu leczniczego i weterynaryjnego, na podstawie którego inny podmiot może uzyskać dopuszczenie produktu leczniczego i weterynaryjnego do obrotu.

Doprecyzowanie przepisów w zakresie zasad określania dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, poprzez stworzenie katalogu elementów niestanowiących składnika dochodu pochodzącego z prawa własności intelektualnej. Katalog taki mógłby zawierać na

przykład: koszty wytworzenia produktu (jest to koszt produkcji lub zużycia materiałów i surowców, bez związku z własnością intelektualną), koszty marketingu i reklamy, oraz koszty ogólnego zarządu. Analogiczne elementy należałoby uwzględnić w regulacji dotyczącej straty z własności intelektualnej.

Zniesienie ograniczenia prawa do skorzystania z proponowanego rozwiązania do podatników prowadzących działalność badawczo-rozwojową bezpośrednio związaną z wytworzeniem, komercjalizacją, rozwojem lub ulepszeniem kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

10) Zwrócono uwagę, że prawo z rejestracji produktu leczniczego i weterynaryjnego dopuszczonego do obrotu jest w istocie wyłącznie uprawnieniem wynikającym z decyzji Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych, to uprawnienie o charakterze administracyjnym nie jest zaliczane do katalogu praw własności intelektualnej, nawet w jego najszerszym brzmieniu.

Zaproponowano wykreślenie z katalogu kwalifikowanych praw własności intelektualnej powtórzonej kategorii dodatkowego prawa ochronnego na wynalazek, które jest tożsame z dodatkowym prawem ochronnym dla patentu na produkt leczniczy lub środek ochrony roślin.

Zwrócono uwagę, że definicja kwalifikowanego prawa własności intelektualnej odnosi się do praw własności intelektualnej podlegających ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw, przepisów prawa Unii Europejskiej lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska. Zaproponowano doprecyzowanie, czy chodzi wyłącznie o prawa objęte ochroną na terytorium Polski, włączając w to prawa chronione w Polsce na podstawie umów międzynarodowych i przepisów prawa Unii Europejskiej, czy także o prawa chronione poza granicami Polski, z tytułu których dochód osiągał będzie polski podatnik. Korzystne z perspektywy rozwijania prac badawczo-rozwojowych wydaje się rozciągnięcie instytucji IP Box zarówno na prawa krajowe, jak i zagraniczne. Co do praw zagranicznych do rozważanie obowiązek prowadzenia chociażby części praw badawczo-rozwojowych w Polsce.

W przypadku, rozszerzenia definicji kwalifikowanych praw własności intelektualnej również na prawa chronione poza granicami Polski, Wnioskodawca proponuje dodać do katalogu tych praw także majątkowe prawa autorskie (nie tylko do programów komputerowych). W Polsce nie ma możliwości ochrony tych praw poprzez rejestrację, ale są państwa, które taką ochronę umożliwiają. Jeżeli podmiot Polski będzie korzystał z praw autorskich zarejestrowanych za granicą i prowadził prace badawcze-rozwojowe dotyczące tych praw w Polsce, powinien mieć prawo skorzystania z udogodnień IP Box.

Wnioskodawca poddaje pod rozwagę uzupełnienie listy kwalifikowanych praw własności intelektualnej o prawa do baz danych, w szczególności tych podlegających ochronie prawnoautorskiej. Bazy danych odgrywają coraz większą rolę w gospodarce cyfrowej, a ich opracowanie wymaga od przedsiębiorcy znacznych inwestycji, tak w ludzi jak i sprzęt. Podobnie jak majątkowe prawa autorskie do programu komputerowego, majątkowe prawa autorskie do bazy danych nie wymaga rejestracji dla swojego powstania i ochrony. Jednakże, podobnie jak program komputerowy, baza danych może być elementem opatentowanego wynalazku. W tej sytuacji, wydaje się zasadne zaliczenie majątkowych praw autorskich do bazy danych do kwalifikowanych praw własności intelektualnej.

11) Użyte w art. 24d i art. 24e wyrażenie "kwalifikowany dochód z kwalifikowanych praw własności intelektualnej" budzi wątpliwość co oznacza "kwalifikowany dochód"? Zasadnym jest albo zdefiniowanie pojęcia "kwalifikowany dochód" albo używanie w tych przepisach wyrażenia " dochód z kwalifikowanych praw własności intelektualnej."

12) Art. 24d ust. l - zapis wymaga dookreślenia, czy opodatkowanie stawką 5% dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej jest obligatoryjne, czy podatnik może wybrać tę formę opodatkowania, na co wskazuje użyty w art. 24d ust. 11 zwrot "Podatnicy korzystający"

13) Art. 24d ust.7 określa co jest dochodem z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, lecz nie określa zasad ustalenia tego dochodu (w podatku PIT przywołano art. 9 ust. 2).

Z uwagi na specyfikę tego dochodu zasadnym jest określenie zasad ustalania kosztów uzyskania tego dochodu, w tym w szczególności kosztów nie stanowiących kosztów bezpośrednio związanych z przychodami i tzw. kosztów wspólnych (w art. 15 ust. 2 i 2a brak odesłania do art. 24 d i art.24e).

Ponadto w art. 15 ust. 4a jest jedynie mowa o kosztach prac rozwojowych, zatem przepis ten nie uwzględnia kosztów prac badawczych. Ustawa CIT w art. 4a pkt 26 - 28 definiuje odrębnie działalność badawczo - rozwojową, badania naukowe oraz prace rozwojowe.

<u>Stanowisko Ministerstwa Finansów</u>

Większość ze zgłoszonych uwag nie mogła zostać uwzględniona z uwagi na sprzeczność propozycji w nich zawartych z raportem BEPS5. Uwzględnione zostały uwagi obnoszące się do doprecyzowania katalogu praw własności intelektualnej uprawniających do korzystania z preferencji (uwaga nr 1, 8 i 10).

Nie uwzględniono uwagi ogólnej dotyczącej wprowadzenia możliwości wydania przez władze skarbowe na wzór opinii zabezpieczającej, opinii w zakresie akceptowalności przyjmowanych założeń do kalkulacji dochodu kwalifikowanego z danego PWI.

Wprowadzenie przepisów dotyczących opodatkowania dochodów z niezrealizowanych zysków (exit tax)

Uwagi o charakterze ogólnym

1. Proponowane przepisy wykraczają poza Dyrektywę Rady UE 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r, która przewiduje objęcie tą formą podatku wyłącznie podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Zaproponowane przepisy przewidują, iż exit tax będzie nakładany także na podatników - osoby fizyczne prowadzące jak i nie prowadzące działalności gospodarczej, które zmienią rezydencję podatkową.

Zwrócono uwagę, iż państwa UE mają czas na wdrożenie dyrektywy do końca 2019 r. Zatem pośpiech przy wprowadzeniu komentowanych przepisów nie jest niezbędny i nie ma uzasadnienia dla wprowadzenia przepisów wadliwych i niedoprecyzowanych. Krótki czas przewidziany na konsultacje społeczne, a następnie na wdrożenie rozwiązań zawierających błędy, budzi wątpliwości co do tempa i celu wprowadzanych rozwiązań, stawiając przedsiębiorców i podatników przed kolejnym zaskakującymi rozwiązaniami, których rozmiarów negatywnych skutków nie sposób ograniczyć. Dodatkowo zaproponowane rozwiązanie objęcia swoim zakresem także osób fizycznych wykracza poza Dyrektywę. Zdaniem opiniodawców podatek exit tax powinien zostać ograniczony wyłącznie do zakresu, który jest wymagany Dyrektywą, i nie powinien dotyczyć osób fizycznych.

Konstrukcja podatku od niezrealizowanych zysków zakłada obciążenie podatnika podatkiem od niezrealizowanego hipotetycznego dochodu na moment jego przeprowadzki, niezależnie od tego czy doszło w związku z faktem przeprowadzki do jakiegokolwiek zbycia składników tzw. majątku osobistego (wybranych kapitałów pieniężnych). Nie sposób nie uznać tak skonstruowanego mechanizmu za rodzaj „haraczu" za wyprowadzkę z Polski. Takie rozwiązanie oceniono negatywnie jako rozwiązanie represyjne, budzące istotne wątpliwości co do zgodności z Konstytucją i prawem Unii Europejskiej.

Ze względu na koncepcję objęcia podatkiem wszystkich osób fizycznych wyłącznie ze względu na fakt zmiany rezydencji podatkowej należy zauważyć, że podatek wykracza daleko poza nadrzędny cel jakim było zapewne zidentyfikowanie sytuacji zmierzających do unikania opodatkowania w Polsce. Wniesiono wobec tak zaprojektowanych regulacji mających wyłącznie represyjny charakter, nie biorących pod uwagę realiów w jakich dochodzi do

zmiany rezydencji podatkowej u osób fizycznych, tj. znalezienie pracy w innym państwie, powody osobiste, rodzinne - sprzeciw.

Uwagi szczegółowe

1. Proponowane rozwiązanie zakłada, iż zdarzeniem podatkowym będzie czynność, a nie fakt osiągnięcia dochodu, co należy do istoty podatków dochodowych, a nadto opodatkowaniu będą podlegały wirtualne, hipotetyczne dochody, które w rzeczywistości nie zaistnieją;

2. Użycie pojęć dotychczas niezdefiniowanych przez przepisy podatkowe tj. rezydencja podatkowa i zmiana rezydencji podatkowej. Przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych posługują się pojęciem nieograniczonego i ograniczonego obowiązku podatkowego nie definiują natomiast pojęcia rezydencja podatkowa ani zmiana rezydencji podatkowej.

3. Niejednolite określenie podatnika.

4. Nieprecyzyjne określenie do jakich przypadków stosować należy dwie zaproponowane stawki podatkowe 19 % i 3%. W jakich warunkach podatnik będzie stosował jedną bądź drugą stawkę, i kiedy będzie mógł przy jego obliczaniu posłużyć się wartością podatkową danego składnika – czy chodzi o sytuacje, w których przepisy ustaw o podatkach dochodowych przewidują możliwość uwzględnienia kosztów nabycia/ wytworzenia przy ustalaniu dochodu ze zbycia danego składnika majątku popadającego pod exit tax.

5. Brakuje wskazania momentu, na który należy ustalić exit tax od składników majątku osobistego w przypadku zmiany rezydencji podatkowej. Przepisy referują wyłącznie do sytuacji przeniesienia składnika majątku za granicę, co w przypadku składników majątku osobistego podlegających w założeniu projektu opodatkowaniu od niezrealizowanych dochodów nie wystąpi. Składniki majątku osobistego obejmujące m.in. akcje, papiery wartościowe nie zostaną przeniesione, a także nie ulegną zbyciu w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Nakładając podatek na majątek podatnika gromadzony przez lata państwo każe podatnika za fakt zmiany rezydencji i wpływa na jego sytuację osobistą generując dodatkowe koszty dla osób przeprowadzających się.

6. Konstrukcja podatku nie bierze również pod uwagę faktu, że w przypadku zbycia aktywów należących do majątku osobistego podatnik będzie podlegał opodatkowaniu wg zasad przewidzianych w państwie rezydencji, które to państwo może nie zakładać możliwości odliczenia u siebie podatku od zysków niezrealizowanych pobranego w Polsce. Co więcej, ze względu na konstrukcję podatku od czynności, powstają uzasadnione wątpliwości, czy podatnikowi będzie przysługiwało prawo do zastosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a więc naraża się polskiego podatnika na dodatkowe obciążenia fiskalne, tylko z uwagi na fakt zmiany rezydencji podatkowej.

7. Krytycznie odniesiono się do wysokości zaproponowanych stawek i zwrócono uwagę, na brak merytorycznego uzasadnienia dla akurat takich stawek podatku przy tym rozwiązaniu.
8. Niejasno określona jest sytuacja, w której podatnik miałby możliwość odliczenia w Polsce podatku równorzędnego zapłaconego za granicą od dochodów tam osiągniętych, przy jednoczesnym obowiązku doliczenia tych dochodów do dochodów osiąganych w Polsce. Bazując na projektowanym przepisie można dojść do wniosku, że Polska opodatkuje wirtualny niezrealizowany dochód, jeśli taki dochód został w innym kraju ustalony i opodatkowany. A zatem Polska pobierze podatek od niezrealizowanych zysków za granicą mimo braku wyprowadzki z Polski polskiego rezydenta podatkowego.
9. Wątpliwości budzi wprowadzenie w ustawie o podatku dochodowym, podatku od darowizny w przypadku nieodpłatnego przekazania składnika majątku innemu podmiotowi, a więc pomieszanie podatków, które w systemie podatkowym są oddzielnymi instytucjami i są regulowane przez odrębne ustawy.
10. W projekcie zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zaproponowano wprowadzenie zwolnienia z podatku exit tax jeśli wartość rynkowa składnika majątku (lub sumy wartości rynkowych składników majątku) nie przekracza 2 mln zł. W przypadku wielu przedsiębiorców próg taki wcale nie jest wysoką kwotą. Co więcej podatek ma być płacony od wartości rynkowej, która może ulegać zmianie.
11. Projekt posługuje się niefortunnymi sformułowaniami „ustanie bytu prawnego podatnika, w tym w drodze likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot" (art. 30l ust. 3), „do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania bytu prawnego podatnika" (art. 30l ust. 4) oraz „nie nastąpi upadłość lub likwidacja podatnika" (art. 30n ust. 4 pkt 2) lit. d)) odnosząc się do podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych.
12. Brak także uregulowania sytuacji zwrotu podatku w przypadku powrotu osoby fizycznej np. po roku.
13. Nałożenie dodatkowych obowiązków raportowych na podatników zwiększając tym samym ilość obowiązków wobec polskiego fiskusa i zmuszając podatników oraz przedsiębiorców do borykania się z nieprecyzyjnymi przepisami.
14. W projekcie zakłada się wprowadzenie szeregu warunków niewspółmiernych w przypadku wnioskowania o rozłożenie podatku na raty, zakładając z góry, że podatnik będzie chciał uniknąć zapłaty podatku.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Zarzut wykroczenia poza dyrektywę w związku z propozycją stosowania przepisów opodatkowujących niezrealizowane zyski z tytułu „wyjścia" poza polską jurysdykcję podatkową jest zarzutem niewłaściwym. Należy podkreślić, iż dyrektywa ATAD jednoznaczne określa, iż jej zakres przedmiotowy (art. 1) dotyczy wyłącznie podatników, którzy podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w co najmniej jednym państwie członkowskim. Poza sporem pozostaje zatem to, iż nie dotyczy ona osób fizycznych. Z tego względu objęcie opodatkowaniem z tytułu exit tax osób fizycznych nie może naruszyć tej dyrektywy i to niezależnie od wynikającej z jej art. 3 zasady „minimalnego poziomu ochrony", zgodnie z którą „(…) dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.". Wydaje się uzasadniony pogląd, iż zasada ta dotyczy zakresu przedmiotowego, a nie podmiotowego dyrektywy. Mając powyższe na uwadze stosowanie exit tax w stosunku do osób fizycznych należy uznać za suwerenną decyzję danego państwa. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu rozwiązanie takie (exit tax w odniesieniu do osób fizycznych), zatem można stwierdzić, że instytucja ta ma charakter ugruntowany w międzynarodowym systemie podatków dochodowych.

Przyczyny objęcia exit tax osób fizycznych są analogiczne do tych, które przyświecały ustawodawcy unijnemu w ujęciu tego rozwiązania w odniesieniu do osób prawnych. Przepisy o exit tax łączą w sobie dwie funkcje (cele):

- przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (erozji bazy podatkowej),
- zapewnienie, aby podatki były płacone tam, gdzie są generowane zyski i wytwarzana jest wartość (zob. pkt 1 i 10 preambuły do ATAD).

Zbieżność ogólnych celów stosowania przepisów o exit tax w odniesieniu do obu ww. kategorii podatników nie oznacza jednak konieczności (możliwości) stosowania w odniesieniu do nich tych samym miar. Nie budzi wątpliwości projektodawcy, iż regulacje podatkowe w odniesieniu do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej cechować powinna dużo dalej posunięta ostrożność niż w stosunku do podatników, którzy taką działalność prowadzą. Aspekt formy prowadzenia działalności gospodarczej w przypadku przepisów o exit tax również nie jest bez znaczenia – co znalazło wyraz projekcie przekazanym do konsultacji (np. próg 2 mln zł). Bardziej rygorystyczne wymogi w stosunku do osób fizycznych wynikają zarówno w konieczności uwzględnienia swobód traktatowych (swoboda wyboru miejsca zamieszkania), jak również z praw wynikających z Konstytucji RP. Wyznacznikiem – na gruncie prawa unijnego – sposobu zapewnienia realizacji tych swobód w odniesieniu do osób fizycznych jest orzecznictwo TS UE. Dążeniem projektodawcy było

zapewnienie zgodności przepisów o exit tax z zasadami wynikającymi z tego orzecznictwa, przy zachowaniu istoty omawianej regulacji i jej podstawowych celów. Osiągnięcie stanu równowagi w tym zakresie nie jest zadaniem prostym, gdyż w tego rodzaju instytucję niejako wpisane jest ryzyko uznania jej kształtu za naruszającego ww. prawa i swobodami gwarantowanymi w ww. aktach. Zdaniem projektodawcy istnienie tego ryzyka nie powinno jednak prowadzić do automatycznego wniosku o niezasadności stosowania tej instytucji również w odniesieniu do osób fizycznych. Jak wskazano, za jej wprowadzeniem przemawiają bowiem względy uzasadnione interesem publicznym. Przyjmując zgłaszane zastrzeżenie natury ogólnej w ocenie projektodawcy należy skoncentrować się na wypracowaniu rozwiązania godzącego ww. interesy, w zgodzie z dotychczasowym orzecznictwem TS UE tj. zapewniającego zarówno skuteczności, jak i proporcjonalność projektowanego rozwiązania. Konkretyzacja tego kierunku działania zostanie przedstawiona w toku omawiania uwag szczegółowych.

Odnosząc się do zarzutu dotyczącego konstrukcji omawianego rozwiązania zastosowanego w odniesieniu do osób fizycznych należy zaznaczyć, iż istota instytucji exit tax dotyczy opodatkowania niezrealizowanych zysków. Dodatkowo konstrukcja zastosowana w projekcie uwzględnia prawo do rozłożenia płatności podatku na raty. Zatem stawianie zarzutu, iż obciążenie podatnika podatkiem od niezrealizowanego hipotetycznego dochodu na moment jego przeprowadzki, niezależnie od tego czy doszło w związku z faktem przeprowadzki do jakiegokolwiek zbycia składników tzw. majątku osobistego jest niezrozumiałe. Wydaje się, że zarzut ten stanowi faktycznie postulat zastosowania w odniesieniu do osób fizycznych mechanizmu tzw. odroczenia bezpośredniego tj. do momentu zbycia przenoszonych składników majątku. Zdaniem projektodawcy ewentualna zmiana konstrukcji exit tax nie może wypaczać, czy też czynić iluzorycznymi ww. podstawowych celów funkcjonowania tego rodzaju przepisów.

Nie można zgodzić się z poglądem, iż konstrukcja exit tax ma represyjny charakter w stosunku do osób fizycznych i nie uwzględnia realiów w jakich dochodzi do zmiany rezydencji (znalezienie pracy). Po pierwsze należy wziąć pod uwagę, iż – jak wskazano wyżej - przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania nie jest jedynym i wyłącznym celem funkcjonowania tej instytucji. Ponadto to właśnie m.in. wzgląd na przytoczone w uwadze powody zmiany rezydencji wpłynął na odmienne ukształtowanie w projekcie warunków stosowania przepisów o exit tax w odniesieniu do osób pranych i fizycznych. Najważniejszą różnicą w tym zakresie jest próg 2 mln zł wartości (kwalifikowanego) majątku osoby fizycznej, poniżej którego omawiane przepisy nie znajdą zastosowania.

Uwzględniając jednakże wszelkie argumenty co do zakresu opodatkowania osób fizycznych podatkiem od wyjścia, jak również odnoszące się do jego konstrukcji zostaną w tym zakresie dokonane zmiany ukierunkowane na uczynienie tej regulacji bardziej proporcjonalnej w stosunku do ogólnych stojących u podstaw tej instytucji.

Uregulowanie zasad rozliczania pożyczek papierów wartościowych

Zgłoszono uwagę, iż projekt nie uwzględnia faktu, że w przypadku „klasycznej" pożyczki papierów wartościowych, tj. pożyczki zdefiniowanej w art. 3 pkt 7 Rozporządzenia 2015/2365, przychodem po stronie pożyczkodawcy z tytułu pożyczania papierów wartościowych powinno być jedynie należne pożyczkodawcy wynagrodzenie (odsetki), **tzw. *lending fee*,** a nie różnica pomiędzy wartością udzielonej pożyczki papierów wartościowych, a wartością zwróconych papierów wartościowych jak przyjęto w Projekcie. Zdaniem partnerów społecznych należy:

- **ograniczyć definicję „pożyczki papierów wartościowych"** w art. 5a pkt 49 ustawy PIT wyłącznie do pożyczki papierów wartościowych, o której mowa w art. 3 pkt 7 Rozporządzenia 2015/2365;
- **wprowadzić do słownika ustawy PIT (art. 5a) nową definicję „inne transakcje finansowe z użyciem papierów wartościowych"**, która będzie obejmowała swym zakresem transakcje określone w art. 3 pkt 8-9 Rozporządzenia 2015/2365, tj. transakcje buy-sell back / sell-buy back (art. 3 pkt 8), oraz transakcje typu repo (art. 3 pkt 9), które obecny Projekt klasyfikuje jako „pożyczka papierów wartościowych";
- **w art. 17 ust. 1 ustawy PIT dodać nowy punkt**, który wśród przychodów z kapitałów pieniężnych wskazywać będzie też przychody z tytułu „innych transakcji finansowych z użyciem papierów wartościowych";
- **w art. 17 ust. 1h ustawy PIT** definiującym przychód z tytułu pożyczki papierów wartościowych jako „różnicę pomiędzy wartością udzielonej pożyczki papierów wartościowych, a wartością zwróconych papierów wartościowych" **przesądzić, że zasada ta odnosi się wyłącznie do „innych transakcji finansowych z użyciem papierów wartościowych",** tj. transakcji repo i BSB / SBB, oraz że nie dotyczy ona pożyczki papierów wartościowych, o której mowa w art. 3 pkt 7 Rozporządzenia 2015/2365; w konsekwencji należy też zweryfikować i dostosować nomenklaturę tych przepisów do specyfiki transakcji typu repo i BSB / SBB, jako że w transakcjach

tego typu nie mamy *de facto* do czynienia z pożyczką papierów wartościowych, co sugerowałaby użyta w tych przepisach terminologia;

- **w art. 17 PIT wprowadzić nowy ustęp odnoszący się do określania przychodu z tytułu pożyczki papierów wartościowych,** o której mowa w art. 3 pkt 7 Rozporządzenia 2015/2365; przychodem tym powinno być wyłącznie wynagrodzenie należne pożyczkodawcy z tytułu pożyczenia papierów wartościowych, tzw. *lending fee*;
- **w art. 23 w ust. 1 PIT określić zasady dotyczące kosztów uzyskania przychodu z tytułu „innych transakcji finansowych z użyciem papierów wartościowych",** w związku z tym że projektowany art. 23 ust. 1 pkt 38d wydaje się uwzględniać wyłącznie specyfikę pożyczki papierów wartościowych, o której mowa w art. 3 pkt 7 Rozporządzenia 2015/2365.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Z uwagi na charakter i wagę zgłoszonych, wymagającej pogłębionej dodatkowej analizy istoty kierunku przyjętego we wprowadzanym rozwiązaniu, odstąpiono od regulowania tego zagadnienia w ramach obecnej nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych.

Pakiety wierzytelności

W zgłaszanych uwagach podkreślano pozytywny odbiór projektowanej regulacji. Wskazywano, że propozycja jest korzystna dla podatników, znacznie upraszcza zasady rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów oraz usuwa stan niepewności w zakresie właściwego postepowania.

W uwagach podnoszono, że przychody z nabytego pakietu wierzytelności osiągane są z reguły w wielu następujących po sobie okresach rozliczeniowych podatku, zaś literalne brzmienie projektowanego art. 15ba ust. 4 ustawy wskazuje na pojedynczy okres rozliczeniowy – w tym zakresie postulowano doprecyzowanie powyższej regulacji poprzez nadanie jej innego brzmienia.

Proponowano również:

- objęcie proponowanym rozliczeniem podatkowym dla pakietu wierzytelności także pojedynczej wierzytelności,
- uznanie straty ze zbycia wierzytelności za koszty uzyskania przychodów, w części niepokrytej spłatą wierzytelności, w tym wierzytelności nabytych w pakiecie

- z uwagi na to, że propozycje łagodzą jedynie skutki podatkowe u nabywców wierzytelności, rozszerzenie regulacji na sprzedających wierzytelności, z uwagi na problemy z ustaleniem wyniku podatkowego na sprzedaży wierzytelności, gdzie przedmiotem sprzedaży są należności główne i uboczne (odsetki, należności z tyt. kosztów postępowania windykacyjnego), co w efekcie skutkuje wykazywaniem efektywnej stopy podatkowej na dużo wyższym poziomie niż nominalna stawka 19%.
- wprowadzenie możliwości rozliczania podatkowego strat na wierzytelnościach własnych oraz nabytych, w celu zrównania sytuacji podatkowej spółek faktoringowych z innymi podmiotami (np. bankami)

Stanowisko Ministerstwa Finansów

U zbywających na gruncie ustawy CIT kwotę uzyskaną ze sprzedaży wierzytelności należy zaliczyć na poczet spłaty poszczególnych składników wierzytelności, ustawa ta wymaga odrębnego rozpoznawania skutków sprzedaży w odniesieniu do poszczególnych składników wierzytelności, nie wskazując jednakże jak należy ustalać proporcję udziału pomiędzy tymi składnikami oraz kolejność ich zaspokajania. Mimo braku wyznaczenia przez nabywcę wierzytelności ceny za jaką zostały nabyte poszczególne składniki wierzytelności np. z tytułu pożyczki (kredytu), na zbywcy ciąży obowiązek prawidłowego ustalenia ceny ze zbycia poszczególnych składników wierzytelności. Projektowana regulacja upraszcza rozliczenia podatkowe regulując kwestię nabycia pakietu wierzytelności (transakcji nabycia co najmniej 100 wierzytelności) oraz zastosowania tych metod również do nabytej jednej wierzytelności.
Propozycja dotycząca zmodyfikowania zapisu nie dotyczy zmiany meritum i mogłaby być jedynie zmianą o charakterze redakcyjnym.
Wniesione propozycje pozostają poza regulacją projektu i wykraczają poza cel projektowanej regulacji dotyczącej rozliczania kosztów nabycia wierzytelności w pakiecie.

Wpłaty na system ochrony banków

Zgłaszane uwagi odnosiły się przede wszystkim do kwestii wyłączenia z kosztów podatkowych wpłat na system ochrony banków, w rozumieniu ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających. Podkreślano, że wpłaty na IPS (system ochrony) powinny być uznane za koszt podatkowy w bankach spółdzielczych, z uwagi na ich zasadność, a także ich związek z prowadzoną działalnością banków. Wskazywano również, że pomoc bezzwrotna otrzymana przez bank będący uczestnikiem systemu ochrony ma charakter incydentalny, podczas gdy najistotniejszym obciążeniem

finansowym uczestników systemu IPS są coroczne stałe wpłaty na fundusz pomocowy oraz na funkcjonowanie jednostki zarządzającej systemem ochrony, co również uzasadnia uznanie za koszt podatkowy tych wpłat . Zaproponowano zatem wykreślenie z projektu dotyczącego CIT pkt 71a w art. 16 ust. 1. Opiniujący podnieśli, że w przypadku uwzględnienia propozycji wykreślenia pkt 71a w art. 16 ust. 1 należałoby zrezygnować z odliczenia od dochodu określonego w projektowanym art. 18 ust. l pkt 8.

W sytuacji, gdyby powyższa propozycja rezygnacji z ww. przepisu, wyłączającego z kosztów podatkowych wpłat na system ochrony, nie została uwzględniona w kwestii zaproponowanego w projekcie odliczenia od podstawy opodatkowania (art. 18 ust. 1 pkt 8 CIT) wskazano, że możliwość skorzystania z odliczenia od dochodu w bankach spółdzielczych wpłat dokonanych na system ochrony w wysokości 25 % uzależniona jest od przekazania tej kwoty na fundusz udziałowy, zasobowy lub rezerwowy w terminie określonym w art.27 ust. l. Tymczasem przekazanie w/w kwoty na te fundusze wymaga uchwały walnego zgromadzenia, która może zostać podjęta po uprzednim zatwierdzeniu sprawozdania finansowego banku spółdzielczego. Ograniczenie czasowe do 3 miesięcy po zakończeniu roku może uniemożliwić bankom skorzystanie z odliczenia. Z tego względu zaproponowano po wyrazach "i bankach zrzeszających," brzmienie projektowanego przepisu "pod warunkiem, że co najmniej równowartość tej kwoty zostanie przekazana na fundusz udziałowy, zasobowy lub rezerwowy na podstawie uchwały organu banku po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, z wyjątkiem tych kwot, które przeznaczone zostały na pokrycie straty bilansowej banku”.

Wniesiono również uwagi do uzasadnienia projektu w zakresie „jednostki zarządzającej, będącej spółką akcyjną” - zaproponowano wykreślenie z uzasadnienia sformułowania „gdy jednostką zarządzającą będzie spółka akcyjna”.

Stanowisko Ministerstwa Finansów

Nie można przyjąć wniesionych propozycji uznania za koszty w podatku dochodowym wpłat na fundusz pomocowy tworzony dla banków spółdzielczych. Rozwiązanie takie stałoby w sprzeczności z systemowymi rozwiązaniami przyjętymi w ustawie, zgodnie z którymi koszty podatkowe powinny zostać poniesione w celu uzyskania przychodów (art. 15 ust.1 CIT).

Na gruncie obowiązujących regulacji ustawy CIT nielimitowane wpłaty banków spółdzielczych na fundusz pomocowy (IPS) , po uprzednim dokonaniu przez bank spółdzielczy autonomicznej decyzji o przystąpieniu do IPS nie spełnia, wynikających z artykułu 15 ust. 1 ustawy CIT warunków. Zastosowanie wobec banków spółdzielczych

swoistej preferencji podatkowej, polegającej na uznaniu za koszty uzyskania nielimitowanych składek na IPS, wobec braku w ustawie CIT przepisu wprost uznającego te składki b.s. za koszty uzyskania przychodów naruszałoby wiec systematykę tej ustawy. Należy dodatkowo zauważyć, że składki roczne wnoszone przez b.s. na fundusz pomocowy są porównywalne do wpłat banków (w tym banków spółdzielczych) i skoków na fundusz gwarancyjny zgodnie z art. 286 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz. U. z 2016 r., poz. 996), które są wyłączone z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 71 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W związku z tym podatkowe skutki funkcjonowania (dobrowolnego) ustawowo określonego systemu ochrony dla banków spółdzielczych (art. 22a-22n) ustawy z dnia 7 grudnia 2000r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (Dz. U. z dnia 2018r., poz. 613) proponuje się uregulować kompleksowo.

W zakresie drugiego zagadnienia, podniesionego w kontekście wskazanych trudności dotyczących zasilenia funduszu udziałowego, zasobowego lub rezerwowego środkami w wysokości 50% wpłat na fundusz pomocowy w terminie określonym w art. 27 ust. 1 ustawy, wskazać należy, że wymóg dotyczący terminu zasilenia funduszy spełniany być może za rok, za który następuje rozliczenie podatku dochodowego. Zatem propozycja zapisu w tym zakresie jest nieuzasadniona.

Uwaga zasadna w zakresie uwagi co do jednostki zarządzającej w formie spółki akcyjnej i treści uzasadnienia – projekt został w tym zakresie poprawiony.

Uwagi do propozycji uregulowania zasad opodatkowania dochodów z obrotu „kryptowalutami”

Podmioty zgłaszające uwagi propozycji regulujących opodatkowanie dochodów z obrotu „kryptowalutami” – postulują całkowitą abolicję podatku PCC i dodanie wyłączenia poboru tego podatku w przypadku walut cyfrowych, zwolnienie z podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych z obrotu walutami cyfrowymi.

Domagają się wprowadzenia koncepcji pieniądza prywatnego do porządku prawnego lub nowelizacji ustawy dewizowej z uwzględnieniem walut wirtualnych.

Wyłączenia całkowitego z poboru podatku dochodowego po roku (jak w Niemczech) lub dwóch latach (jak w Czechach) od zakupu jednostek walut cyfrowych. Umożliwienie pokrywania zobowiązań administracyjnych i podatkowych za pomocą walut cyfrowych.

Zabezpieczenia Skarbu Państwa poprzez dołączenie waluty cyfrowej Bitcoin do puli rezerw walutowych na wypadek globalnego sukcesu tych walut. Postulują również zbudowanie konkurencyjnego ekosystemu przyciągającego zagraniczne startupy i kapitał związany z walutami cyfrowymi do Polski, a nie do Niemiec.

Natomiast w odniesieniu do rozwiązań zawartych w projekcie zastrzeżenia budzą:

1) zakaz rozliczania straty z transakcji kryptowalutowych w kontekście osób prowadzących działalność gospodarczą,
2) zaliczenie przychodów ze zbycia kryptowalut do kapitałów pieniężnych w przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą,
3) zasady ujęcia kosztów w kontekście rozliczania straty,
4) wprowadzenie projektowanych regulacji z mocą wsteczną tj. od 1 stycznia 2018 r. dla wszystkich podatników.

Stanowisko projektodawcy – Ministerstwa Finansów

Grupa uwag dotycząca m.in. wprowadzenia zwolnienia od podatku, umożliwienia pokrywania zobowiązań administracyjnych i podatkowych za pomocą walut cyfrowych ma charakter zmian systemowych. Postulaty te wychodzą poza zakres regulacji przewidzianych w projekcie i z tego względu nie mogą być uwzględnione.

Natomiast uwagi dotyczące już rozwiązań przedstawionych w projekcie również nie mogą zostać uwzględnione. Przyjęte rozwiązania zostały wypracowane po spotkaniach z przedstawicielami rynku walut wirtualnych. Na spotkaniach tych zwracano uwagę na trudności m.in. w ustalaniu dochodu w przypadku zamiany walut wirtualnych, samego sposobu rozliczania przychodów z obrotu walutami wirtualnymi i jego zasad opodatkowania. W obecnym stanie prawnym przychody z obrotu walutami zaliczane są do przychodów z praw majątkowych i opodatkowane na zasadach ogólnych, tj. wg skali podatkowej. 18%, 32 %.

W projekcie wprowadzono zasadę, że nie ustala dochodu w przypadku wymiany waluty wirtualnej na inną walutę (brak oficjalnych kursów odniesienia). To rozwiązanie upraszcza obrót tymi walutami. Zaproponowano, że przychody z tego rodzaju operacji, będą zaliczane do przychodów z kapitałów pieniężnych i dochód z tego tytułu będzie odrębnie opodatkowany wg stawki podatku 19%. |Dochodu tego nie będzie się łączyło z i innymi dochodami. Również możliwość zaliczania nadwyżki kosztów nad przychodami w danym roku, do kosztów roku następnego jest korzystniejszym rozwiązaniem niż rozliczanie straty na zasadach obecnie obowiązujących. Zaliczenie do przychodów z kapitałów pieniężnych

przychodów z obrotu walutami wirtualnymi nawet jeżeli obrót ten jest prowadzony w ramach działalności gospodarczej, nie powinno wpłynąć na pogorszenie sytuacji osób prowadzących taką działalność. Przychodami z działalności gospodarczej nadal będą przychody podmiotów, które pośredniczą w obrocie walutami wirtualnymi. Dlatego też nie uwzględniono zgłaszanych uwag w tym zakresie.

Uwzględniona została uwaga dotycząca wprowadzenia projektowanych regulacji z mocą wsteczną tj. od 1 stycznia 2018 r. dla wszystkich podatników. Nowe rozwiązania po zmianach będą obowiązywać od 1 stycznia 2019 r.

Warszawa, dnia 24 września 2018 r.

Minister
Spraw Zagranicznych

DPUE.920.1239.2018.akr/12

dot.: RM-10-143-18 z 24.09.2018 r.

Pan
Jacek Sasin
Sekretarz Rady Ministrów

Opinia
o zgodności z prawem Unii Europejskiej *projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, wyrażona przez ministra właściwego do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej

Szanowny Panie Ministrze,

w związku z przedłożonym projektem ustawy pozwalam sobie wyrazić poniższą opinię:

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Z poważaniem

z up. Ministra Spraw Zagranicznych
Andrzej Papierz
Podsekretarz Stanu

Do wiadomości:
Pani Teresa Czerwińska
Minister Finansów