



Proponowana zmiana	Główne założenia zmian	Ryzyka/uwagi do planowanych zmian	Stanowisko
Zmiany w ustawie o PIT i ustawie o CIT			
1. Opodatkowanie przychodów z odpłatnego zbycia rzeczy ruchomych otrzymanych przez najbliższą rodzinę przedsiębiorcy, który wykupił tę rzecz do majątku prywatnego po zakończeniu leasingu operacyjnego, a którą wcześniej wykorzystywał w działalności gospodarczej, jeżeli rodzina korzysta ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn i odpłatnego zbycia dokona przed upływem 3 lat od otrzymania. art. 1 pkt 1 lit. a) projektu zmieniający art. 10 ust. 1	W działalności gospodarczej często wykorzystywane są rzeczy ruchome, np. samochód na podstawie umowy leasingu operacyjnego. Raty tego leasingu mogą być zaliczane do kosztów podatkowych. Czasami te składniki majątkowe przenoszone są do majątku prywatnego po zakończeniu leasingu (np. umowa może dopuszczać wykupienie takich rzeczy do majątku prywatnego, a nie firmowego). Przychód z odpłatnego zbycia tych rzeczy z majątku prywatnego, począwszy od 2022 r., zaliczany jest do przychodów z działalności gospodarczej, jeżeli zbycie nastąpiło w ciągu 6 lat, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w	- Aktualnie nie podlega opodatkowaniu odpłatne zbycie ruchomości, jeżeli nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie. Proponowane jest aż pięciokrotne wydłużenie okresu (tj. z 6 miesięcy do 3 lat), po którym sprzedaż otrzymanego w darowiznie m.in. samochodu wykupionego z leasingu operacyjnego będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. - Może to stanowić poważne utrudnienie, szczególnie gdy zmieni się sytuacja życiowa	- Obecne przepisy zostały wprowadzone w ramach tzw. Polskiego Ładu. Regulacje te wydłużyły okres, po którym można sprzedać wykupioną z leasingu ruchomość, np. samochód bez podatku z 6 miesięcy do 6 lat. Aby ominąć to ograniczenie podatnicy zaczęli przekazywać ruchomość w formie darowizny członkowi rodziny, który po pół roku może ją sprzedać bez konieczności uiszczenia podatku dochodowego od osób fizycznych. - Projekt zakłada wydłużenie okresu, w którym będzie następowało opodatkowanie przychodów ze sprzedaży rzeczy w komentowanym stanie faktycznym. Opodatkowanie nastąpi, gdy obdarowany korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn i sprzeda rzecz przed upływem 3 lat od jej otrzymania. - W praktyce oznacza to, że osoby, które otrzymały samochód będą z nim związane przez co najmniej trzy lata, bo wcześniejsza sprzedaż z podatkowego punktu widzenia będzie nieopłacalna. Zgodnie z przepisami przychód ze sprzedaży będzie podlegał

pkt 8 ustawy o PIT i art. 1 pkt 1 lit. b) projektu wprowadzający art. 10 ust. 3a ustawy o PIT	którym składniki te zostały wycofane z działalności gospodarczej. Zdaniem projektodawców, w ostatnim czasie powszechne stało się zjawisko, które pozwala „obejść” ten obowiązek w podatku PIT. Rzecz wykupiona z leasingu operacyjnego do majątku prywatnego jest przekazywana nieodpłatnie osobie z najbliższej rodziny (lub innej osobie i nabycie takie może korzystać ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn), a następnie ta osoba sprzedaje tę rzecz po upływie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie. Oznacza to, że taka sprzedaż obecnie nie rodziłaby obowiązku podatkowego w podatku PIT (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d) ustawy o PIT). Jeżeli nabycie takiej rzeczy jest zwolnione z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, to, w efekcie takich działań, żadna ze stron nie płaci ani podatku PIT, ani podatku od spadków i darowizn. • Zmiana polega na wprowadzeniu przepisu wydłużającego z 6 miesięcy do	czy finansowa osoby, która otrzymała określoną ruchomość, np. samochód.	opodatkowaniu według skali podatkowej, tj. stawką od 12% do 32%. • Oznaczałoby to konieczność rozważenia zmiany praktyki wśród wielu przedsiębiorców, którzy po 5 latach użytkowania auta w leasingu najczęściej zawierają kolejną umowę leasingu, przekazując samochód z poprzedniego leasingu swojej rodzinie np. dziecku. • Wydaje się, że okres, o którym mowa w projekcie ustawy jest zbyt długi i przy okazji będzie trafiał w osoby, które ze względu na własną sytuację, a nie kwestie podatkowe chciałyby bądź będą zmuszone do dokonania sprzedaży. W naszej ocenie okres ten powinien być krótszy i nie powinien przekraczać 1 roku lub maksymalnie 2 lat. • Przepisy mają mieć zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych z odpłatnego zbycia rzeczy nabytych po dniu 31 grudnia 2025 r. Oznacza to, że wykup z leasingu i przeniesienie do majątku prywatnego oraz darowizna na rzecz osoby najbliższej musiałaby nastąpić przed końcem 2025 r. To bardzo mało czasu, zwłaszcza że na ten moment mowa jeszcze tylko o projekcie ustawy. W naszej ocenie <i>vacatio legis</i> powinno być dłuższe.
--	---	--	---

	3 lat okresu, po którym sprzedaż takiej rzeczy przez najbliższą rodzinę (lub inną osobę) nie spowoduje obowiązku rozliczenia podatku PIT z tytułu odpłatnego zbycia rzeczy.		
2. Wskazanie, że przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, które ma na celu uregulowanie w całości lub w części zobowiązania, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego odpłatnego zbycia (<i>datio in solutum</i>). art. 1 pkt 4 projektu wprowadzający art. 19 ust. 2a ustawy o PIT	• Proponowana zmiana dotyczy skutków na gruncie PIT przeniesienia prawa własności nieruchomości, praw majątkowych lub innych rzeczy za zwolnienie z długu, czyli wykonania świadczenia rzeczowego w zamian za przyręczone świadczenie pieniężne (<i>datio in solutum</i>). • Kwestia ta wzbudza wątpliwości interpretacyjne organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. • NSA w licznych orzeczeniach prezentuje pogląd, że przeniesienie własności nieruchomości w takim stanie faktycznym nie stanowi jej odpłatnego zbycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o PIT, ponieważ przenoszący własność nie uzyskuje żadnego przysporzenia w rozumieniu art. 9 ust. 1 i ust. 2 ustawy o PIT, tj. nie uzyskuje przyrostu	• Zgodnie z przeważającą linią orzecniczą NSA, przeniesienie prawa własności nieruchomości, praw majątkowych lub innych rzeczy za zwolnienie z długu, czyli wykonanie świadczenia rzeczowego w zamian za przyręczone świadczenie pieniężne (<i>datio in solutum</i>) nie podlega opodatkowaniu PIT pod warunkiem, że następuje poza działalnością gospodarczą. W związku z tym zasadniczo zmianę należy potraktować jako niekorzystną dla podatników z racji, że będzie ona prowadziła do opodatkowania tego rodzaju zdarzenia.	• Od 2015 r. spełnienie świadczenia niepieniężnego w miejsce pierwotnie umówionego (<i>datio in solutum</i>) powoduje powstanie po stronie dłużnika przychodu natomiast w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych regulacja ta dotyczy tylko przychodów osiąganych z działalności gospodarczej (art. 14 ust. 2e ustawy o PIT). • Na gruncie PIT w przypadku, gdy umowa nie jest zawarta w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą organy podatkowe w interpretacjach podatkowych zasadniczo stoją na stanowisku, że wykonanie świadczenia niepieniężnego (np. przeniesienia prawa własności nieruchomości) w celu wykonania innego zobowiązania stanowi odpłatne zbycie i tym samym jest źródłem przychodu. W ocenie organów podatkowych dla skutków podatkowych nie powinno być różnic wynikających z tego, czy świadczenie wzajemne zostało wykonane w formie pieniężnej, czy w dowolnej formie niepieniężnej. Tym samym organy podatkowe argumentują, że również w przypadku zwolnienia z długu następuje odpłatne zbycie. • Należy też zauważyć, że ustawodawca wprost uregulował, że opodatkowaniu PIT podlega <i>datio in solutum</i> w ramach działalności gospodarczej, podczas gdy brak jest analogicznej regulacji w sytuacji, gdy <i>datio in solutum</i> ma miejsce poza

	majątku powiększającego jego aktywa. • Odmienny pogląd wyrażono z kolei w orzeczeniu NSA z dnia 16.05.2019 r. (II FSK 3330/18), gdzie wskazano, iż przeniesienie własności lokalu w ramach <i>datio in solutum</i> jest w istocie odpłatnym zbyciem, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o PIT. Według NSA, odpłatność/płatność nie musi mieć charakteru pieniężnego w postaci konkretnego przepływu gotówkowego. Może oznaczać także uzyskanie świadczenia wzajemnego w postaci zapłaty w naturze (otrzymanie w zamian innych rzeczy lub praw). W opinii NSA, płatnością może być więc zwolnienie z długu czy potrącenie wzajemnych wymagalnych wierzytelności (zmniejszenie pasywów zbywcy). • W celu rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych, projekt ustawy przewiduje uregulowanie, iż przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT,		działalnością gospodarczą. W zakresie obrotu prywatnego istniałyby zatem argumenty do braku opodatkowania PIT tego rodzaju świadczenia. Przeniesienie własności nieruchomości w ramach <i>datio in solutum</i> może być postrzegane jako sposób zwolnienia się z zobowiązania, a nie odpłatne zbycie. • Jednocześnie, zgodnie z przeważającą linią orzeczniczą NSA, <i>datio in solutum</i> w obrocie prywatnym nie powinno podlegać PIT. • Zmiana polega na tym, że w przypadku zbycia nieruchomości, praw majątkowych oraz innych rzeczy opodatkowanych w ramach źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT poprzez instytucję <i>datio in solutum</i> przychód stanowić będzie wartość uregulowanego zobowiązania. Jeżeli jednak wartość rynkowa tych rzeczy lub praw jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tymi rzeczami lub prawami, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej. • Zmianę należy zasadniczo ocenić jako eliminującą wątpliwości interpretacyjne i ujednolicającą zasady opodatkowania. W przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą regulacje stanowiły wprost o opodatkowaniu PIT <i>datio in solutum</i>, podczas gdy w obrocie prywatnym brak było tego rodzaju regulacji co generowało wątpliwości podatników. Zmiana stanowi też ujednolicenie przepisów w odniesieniu do osób prowadzących działalność gospodarczą i podatników w obrocie prywatnym.
--	---	--	--

	które ma na celu uregulowanie w całości lub w części zobowiązania, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak wartość rynkowa tych rzeczy lub praw jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tymi rzeczami lub prawami, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej.		Zmiana ma wejść w życie od 1 stycznia 2026 r. Biorąc pod uwagę, że jest to nadal projekt ustawy w naszej ocenie <i>vacatio legis</i> jest zbyt krótkie.
3. Doprecyzowanie zasad korzystania z ulgi mieszkaniowej, poprzez wskazanie, że ma ona służyć zaspokojeniu własnych potrzeb mieszkaniowych podatnika. Realizacją tych potrzeb będzie nabycie nieruchomości albo praw o charakterze mieszkalnym albo gruntów pod budowę własnego domu, jeżeli podatnik nie ma innej nieruchomości, lokalu mieszkalnego.	- Zmiany dotyczą art. 21 ust. 1 pkt 131, ust. 25-25e, ust. 27 i 29 ustawy o PIT. - Zmiany polegają na zastąpieniu pojęcia „cele mieszkaniowe” sformułowaniem „własne potrzeby mieszkaniowe podatnika” i doprecyzowaniem znaczenia tego sformułowania na potrzeby stosowania ulgi mieszkaniowej. - Zgodnie z założeniami projektu zaspokojaniu własnych potrzeb mieszkaniowych służyć mają wydatki na nabycie nieruchomości lub praw o charakterze mieszkalnym oraz gruntu pod budowę budynku mieszkalnego, pod warunkiem, że podatnik w tym samym	- Zgodnie z treścią uzasadnienia do projektu, proponowany kształt przepisów opierają się na założeniu, że ulga mieszkaniowa funkcjonująca w obecnym kształcie zaczęła tracić swój pierwotny charakter polegającym na wsparciu podatników przy realizacji ich podstawowych potrzeb mieszkaniowych. Wpływ na to miały zachodzące zmiany gospodarcze w Polsce oraz postrzeganie nieruchomości jako inwestycji kapitałowej. - Dodatkowo ukształtowane w ostatnim okresie orzecznictwo przy interpretacji pojęcia „cele mieszkaniowe” pozwala realizować własne cele	- Uzasadnienie zmian nie odnosi się jasnego określenia w jakim zakresie zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych podatnika może być uznane za sprzeczne z podejmowaniem działań o charakterze inwestycyjnym, podejmowanych w granicach majątku osobistego podatnika, nakierowanych na zabezpieczenie finansowe swoje oraz swojej rodziny w perspektywie czasu. Założenia do projektu zmian pomijają aspekt związany z obecnie istniejącym kryzysem na rynku mieszkaniowym dotyczącym przede wszystkim ludzi młodych, których z uwagi na uwarunkowania rynkowe, pozostające poza zakresem zainteresowania ustawodawcy, nie pozwalają na albo utrudniają znacznie uregulowanie swojej sytuacji mieszkaniowej. - Zmiana wymusza na podatniku wyzbycie się prawa własności do dotychczasowego lokalu mieszkalnego jako warunek zastosowania ulgi.

art. 1 pkt 5) projektu zmieniający art. 21 ust 1 pkt 131, ust. 25, 25a, 27, 29 i wprowadzający art. 21 ust. 25b – 25e ustawy o PIT	czasie nie będzie właścicielem (współwłaścicielem) innej nieruchomości lub praw o charakterze mieszkalnym lub jeżeli w ustawowym okresie przekaże te nieruchomości lub prawa na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy. • W przypadku współwłaścicieli istotna będzie wielkość udziału we współwłasności. • Nie spełni warunku korzystania z ulgi mieszkaniowej wydatek poniesiony przez podatnika posiadającego 50% i więcej udziałów we współwłasności nieruchomości lub w prawie o charakterze mieszkalnym. • W przypadku małżonków projekt zakłada, że udziały we współwłasności małżeńskiej są równe. Z tym, że małżonkowie przy ocenie warunków do realizacji ulgi mieszkaniowej będą mogli nie wliczać jednej nieruchomości albo jednego prawa o charakterze mieszkalnym objętej/objętego wspólnością majątkową małżeńską. • Do oceny warunków ulgi mieszkaniowej nie będą brane również pod uwagę	mieszkaniowe jednocześnie w kilku mieszkaniach, budynkach mieszkalnych. Stąd podatnicy kupują kolejne nieruchomości mieszkalne, np. mieszkania w celach inwestycyjnych, a jednocześnie korzystają z ulgi mieszkaniowej.	• Rozwiązania przewidziane w projekcie zostały oparte na modelu ulgi mieszkaniowej funkcjonującym na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn. Takie podejście nie zasługuje na aprobatę. Nie sposób bowiem zaakceptować stosowania tożsamych zasad ustalania obowiązków podatkowych w odniesieniu do instytucji, które – jak spadki i darowizny – mają odmienny charakter społeczny oraz prawny. • Nabywanie i zbywanie nieruchomości nie są czynnościami tożsamymi z dziedziczeniem bądź darowaniem. Odnoszą się bowiem do sfery samodzielnego decydowania i zarządzania swoim własnym majątkiem, oraz sytuacją życiową w sposób autonomiczny, niezależny od decyzji innych osób, np. spadkodawców czy darczyńców. • Podatnik może dokonać autonomicznej decyzji o zbyciu nieruchomości i nabyciu nowej np. większej nieruchomości, która to będzie lepiej odpowiadała na potrzeby mieszkaniowe jego samego na danym etapie życia - co nie oznacza, iż w tym zakresie nie realizuje on swoich potrzeb mieszkaniowych, nawet, jeżeli zdecyduje się na zatrzymanie swojego poprzedniego mieszkania, które już jego indywidualnych potrzeb nie realizuje. W aktualnym brzmieniu definicja „własnych potrzeb mieszkaniowych” opiera się na wskaźnikach oraz przesłankach, które nie pozostają w bezpośrednim związku z rzeczywistą realizacją potrzeb mieszkaniowych podatnika. Samo posiadanie innej nieruchomości o charakterze mieszkalnym nie przesądza bowiem o zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych podatnika. Zaspokojenie tych potrzeb ma charakter wysoce zindywidualizowany, a jego ocena nie powinna opierać się wyłącznie na
---	--	--	---

	nieruchomości oraz prawa o charakterze majątkowym nabyte w drodze spadku.		fakcie posiadania jakiejkolwiek nieruchomości mieszkalnej. Przykładowo, inne potrzeby mieszkaniowe będzie miała rodzina z dwojgiem dzieci, dokonująca zmiany lokalu z mieszkania o powierzchni 50 m² na dom jednorodzinny, a inne osoba prowadząca jednoosobowe gospodarstwo domowe. • W związku z powyższym, zasadne jest skoncentrowanie się na precyzyjnym sformułowaniu definicji „własnych potrzeb mieszkaniowych”, zamiast wprowadzać ograniczenia w zakresie prawa podatnika do swobodnego dysponowania majątkiem osobistym. Proponowane zmiany w obecnym kształcie nie prowadzą do realizacji celu, jakim jest właściwe funkcjonowanie ulgi mieszkaniowej. W celu efektywnego ograniczenia liczby nieruchomości objętych prawem do skorzystania z ulgi, należałoby rozważyć doprecyzowanie kryteriów oceny spełnienia własnych potrzeb mieszkaniowych poprzez określenie charakteru nieruchomości, z których korzysta podatnik obecnie a jaką planuje nabyć – na przykład, czy przedmiotem nabycia jest dom jednorodzinny, czy lokal mieszkalny o niewielkim metrażu. Istotne byłoby również uwzględnienie, czy nabywana nieruchomość odpowiada pod względem powierzchni użytkowej oraz charakteru dotychczas zaspokajanych potrzeb mieszkaniowym podatnika. • Dodatkowo, można rozważyć wprowadzenie czasowego ograniczenia prawa do ponownego skorzystania z ulgi, przykładowo poprzez ustanowienie pięcioletniego okresu karencji.
--	---	--	--

			Ponadto, zwracamy uwagę, że wśród wydatków kwalifikowanych na potrzeby ulgi mieszkaniowej znajdują się także wydatki na spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości. Zastąpienie wyrazów „na cele mieszkaniowe” wyrazami „na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych” i odwołania do zmienionej definicji może oznaczać spory interpretacyjne oraz wykluczenie z prawa do ulgi podatnika, który albo zaciągając kredyt przed 1 stycznia 2026 r. nie był właścicielem nieruchomości, na którą zaciągał kredyt (nie obejmą go zatem przepisy przejściowe), albo dokonując zbycia nieruchomości i spłaty “starego kredytu” nie wypełni definicji zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych w brzmieniu obowiązującym w momencie zbycia nieruchomości, a nie zawarcia kredytu.
4. Wskazanie, że podatnik może dochody stanowiące podstawę obliczenia daniny solidarnościowej pomniejszyć o straty z lat ubiegłych. Straty te będą mogły pomniejszyć dochody uzyskane z tego samego źródła przychodów, z którego dochody stanowią podstawę obliczenia daniny	- Zmiana dotyczy art. 30h ustawy o PIT i art. 30ca ust. 3 ustawy o PIT - Obecnie podstawę obliczenia daniny solidarnościowej stanowi nadwyżka ponad kwotę 1 000 000 zł sumy dochodów – podlegających opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 27 ust. 1, 9 i 9a (skala podatkowa), art. 30b (jednolita 19% stawka podatku od zysków kapitałowych), art. 30c (jednolita 19% stawka podatku	- Proponowane zmiany mają na celu rozstrzygnięcie tych wątpliwości poprzez jednoznaczne wskazanie, iż podatnik może dochody stanowiące podstawę obliczenia daniny solidarnościowej pomniejszyć o straty z lat ubiegłych. - Straty te będą mogły pomniejszyć dochody uzyskane z tego samego źródła przychodów, z którego dochody stanowią podstawę	- Co do zasady, sam zamysł oraz kierunek projektowanej zmiany w zakresie uregulowania możliwości odliczenia straty z lat ubiegłych przy ustalaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej należy ocenić pozytywnie. - Niemniej jednak, wątpliwości nadal budzi sposób kształtowania przepisów dotyczących ustalania podstawy obliczenia daniny solidarnościowej, który pogłębia problematykę związaną z dualizmem rozwiązań oraz dychotomią pojęciową stosowaną na potrzeby daniny solidarnościowej w odniesieniu do pojęcia dochodu rozumianego dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych.

solidarnościowej. Rozstrzygnięcie wprost, iż podatnik dochodów tych nie może pomniejszyć o inne przysługujące osobom fizycznym, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym, odliczenia lub pomniejszenia. Poszerzenie podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o dochody z IP Box. art. 1 pkt 13) projektu zmieniający art. 30h ust. 2 ustawy o PIT	m.in. od dochodów z działalności gospodarczej) oraz art. 30f ustawy o PIT (19% stawka podatku od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej) – pomniejszonych o możliwe do odliczenia od tych dochodów składki na ubezpieczenia społeczne, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a ustawy o PIT, składki, o których mowa w art. 30c ust. 2 pkt 2 oraz o kwoty wymienione w art. 30f ust. 5 ustawy o PIT. Na przestrzeni lat pojawiły się liczne wątpliwości interpretacyjne w zakresie rozumienia pojęcia „dochód podlegający opodatkowaniu” użytego w tych przepisach. Wątpliwości te dotyczyły możliwości obliczania dochodu będącego podstawą obliczenia daniny solidarnościowej z uwzględnieniem straty z lat ubiegłych oraz innych przysługujących podatnikowi przy obliczaniu podatku PIT odliczeń lub pomniejszeń.	obliczenia daniny solidarnościowej. - Proponowane jest wyjaśnienie, iż podatnik dochodów tych nie może pomniejszyć o inne przysługujące osobom fizycznym, przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym, odliczenia lub pomniejszenia. - Projektowane przepisy zakładają ponadto poszerzenie podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o kwalifikowane dochody, o których mowa w art. 30ca ust. 3 ustawy o PIT (tzw. IP Box).	- Pomimo że regulacje te zostały zawarte w ramach tego samego aktu prawnego, w dalszym ciągu występuje dualizm, a niekiedy również sprzeczność pojęciowa związana z ich stosowaniem, co pozostaje w sprzeczności z zasadą spójności terminologicznej w obrębie jednego aktu prawnego. - Z uwagi na fakt, iż art. 30h ust. 2 ustawy o PIT posługuje się pojęciem „dochodu”, dokonując wykładni tego przepisu należy uwzględnić znaczenie tego pojęcia nadane mu przez ustawę o PIT. - Pojęcie „dochodu”, którym posługuje się ustawodawca w kontekście przepisów o daninie solidarnościowej, winno być interpretowane analogicznie jak na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych, albowiem funkcjonuje ono w ramach tego samego aktu prawnego. - W przypadku istnienia rozbieżności pomiędzy regulacjami dotyczącymi daniny solidarnościowej a przepisami o podatku dochodowym, ustawa powinna wprost określać zasady rozumienia pojęcia „dochodu” na potrzeby ustalania podstawy obliczenia daniny solidarnościowej, o ile rzeczywiście zamiarem ustawodawcy było nadanie temu pojęciu odmiennego znaczenia niż przyjęte dla celów podatku dochodowego. - Obecny sposób redakcji przepisu może wprowadzać podatników w błąd, nakazując im odmiennie rozumienie tego samego pojęcia funkcjonującego w tej samej ustawie na potrzeby podatku dochodowego oraz daniny solidarnościowej. Jeżeli ustawodawca nie wprowadza takiego rozróżnienia wprost, nie można
--	---	---	---

			mówić o odrębności przedmiotowych regulacji, a co za tym idzie – rozumienie użytych w nich pojęć powinno być jednolite. - Należy podkreślić, że wykładnia pojęć użytych w ramach tego samego aktu prawnego powinna być spójna. W związku z powyższym, pojęcie „dochodu” powinno być rozumiane nie tylko w świetle art. 30h ust. 2 ustawy o PIT, lecz również z uwzględnieniem innych regulacji odnoszących się do tego pojęcia w obrębie ustawy o PIT, chyba że ustawa wyłącza ich stosowanie w odniesieniu do przepisów o daninie solidarnościowej. - Przy ustalaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej, w pierwszej kolejności należy brać pod uwagę definicję dochodu określoną w art. 9 ust. 2–3 ustawy o PIT. - Obecnie, jak również w ramach projektowanych zmian, w przepisach ustawy o PIT nadal brak jest podstaw do przyjęcia takiej wykładni art. 30h ustawy o PIT, która prowadziłaby do różnicowania zasad ustalania dochodu na potrzeby podatku dochodowego oraz daniny solidarnościowej. - Projektowana zmiana polegająca na rozszerzeniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o dochody uzyskiwane w ramach tzw. IP Box (tj. dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, opodatkowane preferencyjną stawką 5%) budzi istotne wątpliwości zarówno na gruncie systemowym, jak i aksjologicznym. - Należy przypomnieć, że instytucja IP Box została wprowadzona do polskiego porządku prawnego w celu stymulowania działalności innowacyjnej oraz wspierania rozwoju sektora badań i rozwoju poprzez
--	--	--	---

			preferencyjne opodatkowanie dochodów osiąganych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Ustawodawca, wprowadzając tę regulację, kierował się potrzebą zwiększenia konkurencyjności polskiej gospodarki oraz zachęcenia przedsiębiorców do prowadzenia działalności innowacyjnej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. • W tym kontekście objęcie dochodów z IP Box podstawą obliczenia daniny solidarnościowej należy ocenić negatywnie. Rozszerzenie zakresu przedmiotowego daniny solidarnościowej na dochody, które zgodnie z pierwotnym zamysłem ustawodawcy miały podlegać preferencyjnemu opodatkowaniu, prowadzi do podważenia spójności systemu podatkowego oraz osłabienia funkcji zachęcającej, jaką miał pełnić IP Box. W praktyce bowiem podatnicy korzystający z preferencyjnej stawki podatkowej w ramach IP Box zostaną dodatkowo obciążeni daniną solidarnościową, co w istotny sposób ogranicza atrakcyjność tego rozwiązania. • Należy również zauważyć, że brak jest obecnie przekonujących argumentów uzasadniających objęcie dochodów z IP Box daniną solidarnościową. Dochody te jako dochody z działalności innowacyjnej, nie powinny być traktowane na równi z innymi dochodami podlegającymi daninie, gdyż ich preferencyjne opodatkowanie wynika z określonej polityki gospodarczej państwa. Wprowadzenie takiej zmiany może być postrzegane jako niekonsekwencja ustawodawcy oraz naruszenie zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.
--	--	--	--

			- Podsumowując, poszerzenie podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o dochody z IP Box należy ocenić negatywnie zarówno z perspektywy celów, dla których instytucja IP Box została wprowadzona, jak i z punktu widzenia spójności oraz przewidywalności systemu podatkowego. Wprowadzenie takiej regulacji może prowadzić do ograniczenia zainteresowania podatników korzystaniem z preferencyjnego opodatkowania działalności innowacyjnej, a tym samym osłabić konkurencyjność polskiej gospodarki. - Przepis art. 30h ust. 2 pkt 4 ustawy zmienianej – tj. w odniesieniu obowiązku zapłaty daniny solidarnościowej od dochodów objętych IP Box ma mieć zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych po dniu 31 grudnia 2025 r.
5. Opodatkowanie w ustawie CIT i PIT dochodów wspólników osiągniętych z likwidacji spółki niebędącej osobą prawną powstałej z przekształcenia spółki, jeżeli likwidacja spółki niebędącej osobą prawną nastąpi w określonym terminie (wcześniej niż 3 lata kalendarzowe) po przekształceniu spółki.	Proponuje się dodanie w art. 14 ustawy o PIT nowego ust. 3b, co do wyłączenia ze źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej przychodów, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 17 lit. b) oraz wyłączeń z opodatkowania, o których mowa w art. 14 ust. 3 pkt 10 i pkt 12 lit. b) ustawy o PIT – odpowiednio dodanie w art. 12 ustawy o CIT nowego ust. 4ga, co do wyłączenia z przychodów zawartego w ust. 4 pkt 3a lit. a) oraz pkt 3b lit a) w stosunku do środków pieniężnych oraz wartości	Ustawodawca proponując komentowaną zmianę, dąży do ograniczenia schematów optymalizacyjnych z wykorzystaniem różnic w opodatkowaniu likwidacji spółek kapitałowych i osobowych (niebędących podatnikami CIT), skutkujących uniknięciem opodatkowania tzw. „ukrytych (cichych) rezerw” – czyli różnicy między historyczną a bieżącą (rynkową) wartością majątku spółki.	- W świetle obecnie obowiązujących przepisów, likwidacja spółki osobowej (niebędącej podatnikiem CIT), nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Rozwiązanie to pozwala na „bezpodatkową” likwidację spółek osobowych, w tym tych, które powstały z przekształcenia podmiotów będących podatnikami CIT, np. spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. - Pragniemy zwrócić uwagę, że wprowadzenie trzyletniej karencji pomiędzy datą przekształcenia a likwidacji spółki osobowej jest rozwiązaniem arbitralnym, które może doprowadzić do sytuacji, w której wspólnicy nie będą mogli w sposób elastyczny zlikwidować „nierentowej” spółki osobowej z uwagi na potencjalne opodatkowanie.

art. 1 pkt 2, pkt 3 lit. a), pkt 5 lit. a), pkt 8 oraz pkt 11 lit. a) i b) projektu ustawy zmieniającego przepisy ustawy o PIT oraz art. 2 pkt 3, pkt 5 lit. a) oraz pkt 8 projektu ustawy zmieniającego przepisy ustawy o CIT	innych niż środki pieniężne otrzymanych przez wspólnika spółki osobowej, która podlega likwidacji, jeżeli ta spółka osobowa powstała z przekształcenia spółki przed upływem 3 lat. - Jednocześnie proponuje się, aby w stosunku do otrzymanych przez wspólnika środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wartość początkowa tych środków na potrzeby dokonywania odpisów amortyzacyjnych ustalana była poprzez odpowiednie stosowanie sposobu wskazanego w art. 22g ust. 1 pkt 5 ustawy o PIT i odpowiednio w art. 16g ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT, (tj. co do zasady w wartości ustalonej przez podatnika, nie wyższej niż wartość rynkowa poszczególnych środków, w sposób analogiczny, jak przy otrzymanym majątku z likwidowanej spółki będącej podatnikiem CIT). - Ponadto otrzymane przez wspólników środki pochodzące z likwidowanej spółki osobowej zostaną zakwalifikowane do dochodów z zysków	- Zdaniem ustawodawcy, podatnicy – kierując się wyłącznie motywacją fiskalną – decydują się obecnie na przekształcenie spółki (np. z o.o.) w spółkę osobową (niebędącą podatnikiem CIT), a następnie jej likwidację, uzyskując istotne korzyści podatkowe. Projektodawca podkreśla przy tym, że w aktualnym stanie prawnym, wybór ścieżki likwidacyjnej może być determinowany nie rzeczywistymi potrzebami biznesowymi czy organizacyjnym, lecz chęcią uniknięcia opodatkowania majątku likwidacyjnego. - Należy wskazać, że odpłatne zbycie otrzymanych przez wspólników, w wyniku likwidacji spółki osobowej, składników majątku jest obecnie opodatkowane jako przychód z działalności gospodarczej, jeżeli jego zbycie nastąpi przed upływem 6 lat, licząc od pierwszego dnia miesiąca następnego po miesiącu, w którym składnik majątku zostanie wycofany z działalności. Zdaniem ustawodawcy, regulacje to mogą prowadzić do	- Ustanowienie 3 letniego okresu karencji może stanowić rozpoczęcie niebezpiecznego trendu, który pojawił się w ostatnim czasie po raz pierwszy w proponowanych zmianach do fundacji rodzinnych, gdzie jedna z propozycji zakłada wprowadzenie czasowego (3-letniego) wyłączenia ze zwolnienia podatkowego (odroczenie opodatkowania do czasu wypłaty świadczeń na rzecz beneficjenta) przychodów z tytułu zbycia składników majątku wniesionych lub przekazanych fundacji rodzinnej (tzw. <i>lock-up</i> na aktywach). - Istnieje więc ryzyko, że wprowadzenie powyższych zmian przyczyni się do utrudnienia prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki osobowej. Zaproponowane przepisy nie rozróżniają podatników likwidujących spółkę osobową w celu realizacji tzw. „schematów optymalizacyjnych”, o których wspomina Ministerstwo, od wspólników, którzy decydują się na likwidację z powodu nierentowności biznesu. Organy podatkowe będą traktować oba przypadki jednakowo. Sama obawa, że likwidacja spółki może zostać wykorzystana do unikania opodatkowania, nie uzasadnia wprowadzania jednolitego okresu karencji dla wszystkich podatników. Zmianę tę należy zatem ocenić negatywnie. - Wejście w życie projektowanych zmian ma nastąpić z dniem 1 stycznia 2026 r.
---	---	--	---

	kapitałowych (zmiana w art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. c) ustawy o PIT i odpowiednio w art. 7b ust. 1 lit. e) ustawy o CIT). W projekcie przyjęto, iż regulacje te znajdą zastosowanie, jeżeli likwidacja spółki niebędącej osobą prawną nastąpi wcześniej niż 3 lata kalendarzowe po przekształceniu spółki.	potencjalnego nieopodatkowania przyrostu wartości składników majątku, jakie mogło wystąpić w okresie funkcjonowania spółki – w tym przed oraz po jej przekształceniu. • Co więcej, przekształcenie spółki, np. kapitałowej w spółkę osobową, wymaga obecnie, co do zasady, opodatkowania niepodzielonego na ten moment zysku.	
6. Zmiana zasad ustalania dochodu z umorzenia udziałów (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości art.1 pkt 11 lit. c) projektu ustawy zmieniającej przepisy ustawy o PIT oraz art. 2 pkt 5 lit. b) projektu ustawy zmieniającej przepisy ustawy o CIT	• Na mocy projektowanej regulacji planowane jest doprecyzowanie, w jaki sposób należy pomniejszyć przychód uzyskany w związku ze zmniejszeniem wartości nominalnej udziałów lub akcji. Pomniejszenie to powinno nastąpić o odpowiednią część kosztów ich nabycia lub objęcia. W obecnym stanie prawnym brak jest przepisów wprost regulujących tę kwestię.	• Zgodnie z proponowanym rozwiązaniem, przychód uzyskany w związku ze zmniejszeniem wartości nominalnej udziałów lub akcji będzie mógł zostać pomniejszony o odpowiednią część kosztów ich nabycia lub objęcia. Część kosztów pomniejszających przychód należy będzie ustalić poprzez pomniejszenie wartości wydatków na nabycie udziałów lub akcji o kwotę wynikającą z proporcji, w jakiej pozostaje zmniejszona wartość nominalna udziału lub akcji, do pierwotnej ich wartości. Przy czym, jeżeli wynagrodzenie z	• Mając na uwadze brak występowania przepisów obecnie regulujących tę kwestię, proponowana zmiana wydaje się mieć charakter doprecyzowujący (uszczelniający), który wypełni lukę w obowiązujących przepisach prawa. • Wejście w życie zapowiedzianych zmian ma nastąpić z dniem 1 stycznia 2026 r.

		tytułu zmniejszenia wartości nominalnej udziałów (akcji) nie zostanie w całości wypłacone, koszty te należy ustalić proporcjonalnie do wysokości faktycznie uzyskanego wynagrodzenia z tytułu tego zmniejszenia. Pozostała część kosztów nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w takiej spółce, a więc nieodpowiadająca wynagrodzeniu wypłaconemu w wyniku częściowego umorzenia kapitału zakładowego, powinna zostać zakwalifikowana jako wydatki na nabycie tych udziałów (akcji), która będzie stanowić koszty podatkowe w przypadku odpłatnego zbycia, umorzenia lub zmniejszenia wartości takich udziałów (akcji).	
7. Wyłączenie możliwości amortyzacji wartości firmy powstającej na skutek przyjęcia do odpłatnego korzystania leasingu – uchylenie art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT art. 2 pkt 7 projektu ustawy o zmianie ustawy	- W obecnym stanie prawnym, wartość firmy stanowi podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszt uzyskania przychodów, jeśli nabycie przedsiębiorstwa nastąpiło w drodze: a) kupna,	Kluczowym zagrożeniem wynikającym z projektowanej nowelizacji jest brak przepisów przejściowych regulujących sytuację podatników, którzy w przeszłości rozpoznali wartość firmy powstałą na skutek przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części i rozpoczęli jej amortyzację	<i>Wykluczające się wzajemnie powody oraz skutki proponowanego uchylecia art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT wskazane w uzasadnieniu do nowelizacji ustawy o CIT</i> Na wstępie należy wskazać, że projektodawca w uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej wskazuje sprzeczne powody, jak również wykluczające się wzajemnie skutki, wynikające z proponowanego uchylecia art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b)

o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw	b) <u>przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a ustawy o CIT, dokonuje korzystający,</u> c) wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji. - Projektowane rozwiązanie zakłada likwidację możliwości dokonywania podatkowych odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy, która powstała na skutek przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, gdy odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a ustawy o CIT, dokonuje korzystający (tj. w ramach tzw. leasingu finansowego). - Projektodawcy w uzasadnieniu nowelizacji wskazują, że uchylany przepis art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT został pierwotnie uchwalony wyłącznie w związku z prowadzonymi w oparciu o ustawę o komercjalizacji i prywatyzacji tzw. prywatyzacjami bezpośrednimi. Tym samym, zakończone procesy prywatyzacyjne	podatkową. W przypadku wejścia w życie nowych regulacji bez stosownych uregulowań przejściowych, istnieje poważne ryzyko nagłego przerwania prawa do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Może to skutkować potencjalnymi sporami z organami podatkowymi o możliwość kontynuacji amortyzacji w stosunku do wartości firmy rozpoznanej przed zmianą przepisów. W konsekwencji, istotne zagrożenie wynikające z planowanych zmian stanowi potencjalne naruszenie konstytucyjnej zasady ochrony praw nabytych, która stanowi fundament demokratycznego państwa prawa. Zasada ta chroni podmioty gospodarcze przed nagłymi i nieprzewidywalnymi zmianami prawa, które podważają ich uprawnienia uzyskane w oparciu o wcześniej obowiązujące przepisy. Uchylenie przepisu, które pozbawi podatników możliwości amortyzacji wartości firmy powstałej w ramach leasingu finansowego	ustawy o CIT. W analizowanym projekcie Ministerstwo Finansów: - z jednej strony wskazuje, że proponuje się likwidację możliwości amortyzacji wartości firmy powstającej na skutek przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, - z drugiej strony wskazuje, że proponowana zmiana ma charakter doprecyzowujący i usuwa wątpliwości co do samej możliwości kwalifikacji podatkowej transakcji oddania do odpłatnego używania i pobierania pożytków zespołu składników jako leasing przedsiębiorstwa lub ZCP na gruncie ustawy o CIT. - Tym samym, projektodawca z jednej strony dąży jedynie do wykluczenia możliwości amortyzacji wartości firmy powstałej w wyniku leasingu finansowego przedsiębiorstwa lub ZCP, co może oznaczać, że transakcja ta nadal będzie możliwa na gruncie ustawy o CIT, jednakże bez możliwości amortyzacji powstałej na tej transakcji wartości goodwill (wąska interpretacja). - Z drugiej jednak strony, Ministerstwo Finansów, powołując się na przepisy ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji (obecna ustawa o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników), a także funkcjonującej rzekomej „błędnej wykładni” wskazuje, że na gruncie ustawy o CIT istnieje możliwość oddania w leasing jedynie poszczególnych składników majątkowych, a nie przedsiębiorstwa lub ZCP (szeroka interpretacja proponowanej zmiany). Naszym zdaniem uzasadnienie do projektowanej zmiany ustawy o
---	---	---	---

	polskich przedsiębiorstw uzasadniają uchylenie ww. przepisu, tym bardziej że, zdaniem projektodawcy, zidentyfikowane zostały w praktyce nieprawidłowe jego wykładnie, niezgodne z jego pierwotnie zakładanym celem. • Projektodawca uważa, że proponowane zmiany ograniczą działania optymalizacyjne podejmowane głównie dla korzyści podatkowych związanych z leasingiem finansowym przedsiębiorstwa, które nie wynikają z rzeczywistych przesłanek ekonomicznych, lecz z chęci wykorzystania przepisów podatkowych dla wykreowania korzyści podatkowych (tj. powstania wartości firmy podlegającej amortyzacji). • Projektodawca podkreśla, że zmiana ma charakter doprecyzowujący i usuwa wątpliwości co do możliwości objęcia leasingiem przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części na gruncie podatkowym. Zdaniem projektodawcy, definicja leasingu w ustawach podatkowych dotyczy jedynie	przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w trakcie trwania umowy leasingu, pogarsza ich sytuację prawną w sposób trudny do przewidzenia. • Projektowana zmiana niesie ryzyko dyskryminacji podatników dokonujących nabycia przedsiębiorstwa w formule tzw. leasingu finansowego. Wyłączenie prawa do amortyzacji wartości firmy w takim przypadku prowadzi do asymetrii podatkowej względem klasycznego zakupu (art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy o CIT nie jest planowany do uchylenia), mimo zbliżonych ekonomicznych skutków tych transakcji. W efekcie zmiana uprzywilejowuje kupno kosztem konstrukcji leasingu, co prowadzi do nieuzasadnionego różnicowania podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji. • Dodatkowe ryzyko generuje fakt, że projekt przewiduje uchylenie jedynie art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT, ale pozostawia w mocy inne przepisy, które wciąż odwołują	CIT w tym zakresie jest nieprawidłowe i powiela błędne stanowisko reprezentowane w części spraw przy organy podatkowe, poddane krytyce przez sądy administracyjne (por. uwagi w dalszej części pisma). <i>Brak ograniczenia stosowania art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT wyłącznie do transakcji opartych o ustawę o komercjalizacji</i> • W uzasadnieniu projektu wskazano, że art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT został uchwalony w związku z prowadzonymi w oparciu o ustawę o komercjalizacji i prywatyzacji tzw. prywatyzacjami bezpośrednimi. Motywem do uchylenia ww. przepisu jest więc zakończenie procesów prywatyzacyjnych. Należy jednak zauważyć, że przepis ten otrzymał swoje obecne brzmienie w dniu 1 października 2001 r. poprzez nowelizację ustawy o CIT (art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 6 września 2001 r. (Dz. U. Nr 106, poz. 1150)), która wprowadziła do ustawy o CIT m.in. rozdział 4a, tj. rozdział dot. opodatkowania stron umowy leasingu (czyli funkcjonuje w obrocie prawnym od ponad 24 lat). • Z kolei art. 39 ustawy o komercjalizacji, na który powołuje się projektodawca, został uchylony z dniem 1 stycznia 2017 r. Nie można więc opierać wykładni na nieobowiązującym od ponad 8 lat przepisie. • Ponadto, gdyby art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT w zamierzeniu miał dotyczyć wyłącznie procesów prywatyzacyjnych, ustawodawca powinien był odwołać się wprost do ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji, tak jak to zrobił w art. 16 ust. 2 pkt 2 lit. c) ustawy o CIT.
--	--	---	--

	określonych składników majątku, a nie całego przedsiębiorstwa lub jego części, choć wymienione składniki mogą je współtworzyć. Tym samym, jeśli zdaniem projektodawcy, na gruncie polskich ustaw podatkowych nie może dojść do leasingu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, nie może być także mowy o powstaniu wartości firmy.	się do ustalania wartości początkowej przy leasingu przedsiębiorstwa lub ZCP (art. 16g ust. 2 i ust. 10 ustawy o CIT). Może to prowadzić do rozbieżności interpretacyjnych oraz niepewności co do tego, które elementy kalkulacji podatkowej pozostają dopuszczalne po nowelizacji. W praktyce może to oznaczać spory z organami podatkowymi i brak jasności co do prawidłowego ustalania podstawy amortyzacji w odniesieniu do innych składników majątkowych wchodzących w skład leasingowanego przedsiębiorstwa. • Ponadto, nieprawidłowe uzasadnienie do proponowanego projektu zmian powiela prezentowane w ostatnim czasie przez organy podatkowe stanowisko, co do samej możliwości stosowania przepisów dot. leasingu podatkowego (tj. przepisów rozdziału 4a ustawy o CIT) w stosunku do przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jak również rzekomej konieczności uwzględnienia ograniczeń	• Powyższe potwierdził także WSA w Warszawie w wyroku z dnia 23 grudnia 2024 r. (sygn. akt III SA/Wa 1955/24) wskazując, że: „<i>Rację ma więc spółka argumentując, że obecne brzmienie art. 16b ust. 2 pkt 2 jednoznacznie zostało wprowadzone do ustawy o CIT w związku z wprowadzeniem do porządku prawnego przepisów o leasingu podatkowym. Organ nie przedstawił żadnych dowodów na poparcie tezy, iż treść tego przepisu ma związek z tzw. prywatyzacją bezpośrednią, natomiast lit. c) tego przepisu dowodzi, że ustawodawca tam, gdzie zamierzał odnieść się w analizowanym przepisie do instytucji wynikających z ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, wprost to uczynił. Nie ma żadnych racjonalnych powodów, by ograniczać stosowanie tego przepisu do procesu prywatyzacji bezpośredniej.</i>” Pogląd ten został również potwierdzony przez NSA, który wyrokiem z dnia 17 września 2025 r. (sygn. akt II FSK 617/25), utrzymał w mocy ww. wyrok WSA w Warszawie, oddalając skargę kasacyjną organu. • Mając na uwadze powyższe, motyw uzasadniający uchylenie art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT wskazany przez autora projektu należy uznać za niewystarczający i oparty na błędnej przesłance. Wbrew twierdzeniom projektodawcy, ww. przepis nie dotyczy wyłącznie procesów prywatyzacyjnych, ale ma znacznie szersze zastosowanie w obrocie gospodarczym. <i>Możliwość kwalifikacji oddania do korzystania i pobierania pożytków przedsiębiorstwa lub ZCP jako leasingu na gruncie ustawy o CIT</i>
--	---	---	--

		wynikających z przepisów ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji. Stanowisko to jednakże spotkało się z jednoznacznie negatywną oceną sądów administracyjnych, z uwagi na wadliwość argumentacji prawnej prowadzącej do takiej konkluzji (która to argumentacja jest obecnie powielana w uzasadnieniu do projektu ustawy). Niespójność argumentacji przedstawionej w uzasadnieniu do projektu zmian może wprowadzić wątpliwość nie tylko w zakresie możliwości amortyzacji wartości firmy powstałej w wyniku leasingu przedsiębiorstwa lub ZCP, ale samej możliwości zawarcia / kwalifikacji takiej transakcji w ujęciu podatkowym.	• Zdaniem projektodawcy, na gruncie polskiego prawa podatkowego nie istnieje możliwość kwalifikacji transakcji odpłatnego przekazania do korzystania z przedsiębiorstwa jako leasingu – w ujęciu podatkowym taka transakcja może być rozpatrywana jedynie jako przekazanie poszczególnych składników majątkowych. Z argumentacją tą nie sposób się zgodzić, co potwierdza w szczególności obowiązujący nadal art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT, który wprost wskazuje na możliwość amortyzacji wartości firmy powstałej w wyniku leasingu finansowego przedsiębiorstwa lub ZCP. • Jednocześnie, właściwe działanie legislacyjne, zgodne z deklarowanym przez projektodawcę zamiarem, polegać powinno na znowelizowaniu regulacji rozdziału 4a ustawy o CIT, a w szczególności art. 17a ustawy o CIT, w którym zawarta jest autonomiczna podatkowa definicja umowy leasingu. Nie jest bowiem możliwa zmiana treści generalnej definicji poprzez znowelizowanie przepisu szczegółowego który zawiera jedynie określenie szczegółowego skutku podatkowego transakcji już zakwalifikowanej zgodnie z ogólną definicją. • Powyższe potwierdza także cytowany już powyżej wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 grudnia 2024 r. (sygn. akt III SA/Wa 1955/24), w którym Sąd jednoznacznie stwierdził, że „Zdaniem Sądu, nie można racjonalnie twierdzić, że wykluczone jest objęcie leasingiem podatkowym przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części, skoro ustawodawca uważa, że dodatnia wartość firmy może powstać w wyniku nabycia zorganizowanej
--	--	--	--

			<i>części przedsiębiorstwa w drodze przyjęcia do odpłatnego korzystania i jednoznacznie wiąże tę sytuację z umową leasingu poprzez odesłanie do rozdziału 4a ustawy o CIT. W ocenie Sądu, nie można zakładać, że w art. 17a u.p.d.o.p. racjonalny ustawodawca nie uwzględnił zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jeśli w art. 16b wprost wskazuje, że dodatnia wartość firmy może powstać właśnie w wyniku nabycia przedsiębiorstwa bądź zorganizowanej części w drodze przyjęcia do odpłatnego korzystania i wskazuje na odpisy amortyzacyjne dokonywane przez korzystającego zgodnie z przepisami o tymże leasingu.”</i> • Powyższe potwierdza również wyrok NSA z dnia 17 września 2025 r. (sygn. akt II FSK 617/25), utrzymujący w mocy powyższy wyrok i oddalający skargę kasacyjną organu. <i>Utrwalona linia interpretacyjna w zakresie możliwości amortyzacji wartości firmy powstałej na skutek zawarcia umowy leasingu</i> • Projektodawca w uzasadnieniu projektu wskazuje, że błędna wykładnia art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT dopuszcza amortyzowanie wartości firmy powstającej na skutek zawarcia umowy leasingu. Twierdzenie jakoby była to błędna wykładnia stoi w całkowitej sprzeczności z dotychczasową wieloletnią praktyką interpretacyjną organów podatkowych, które wielokrotnie potwierdzały taką możliwość (przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 grudnia 2023 r., znak: 0114-KDIP2-2.4010.555.2023.1.AP, interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 lipca 2023 r., znak: 0111-KDIB1-1.4010.231.2023.2.RH, interpretacji
--	--	--	---

			indywidualna Dyrektora KIS z dnia 17 stycznia 2022 r., znak: 0111-KDIB1-1.4010.498.2021.1.AW). Powyższe potwierdzają także m.in. cytowane powyżej wyroki WSA w Warszawie i NSA. - Należy podkreślić, że to co projektodawca określa mianem „błędnej wykładni”, w rzeczywistości jest wykładnią stosowaną zarówno przez organy interpretacyjne, jak i sądy administracyjne. Dobitnie świadczy to o nieprawidłowości założeń projektodawcy stojących za proponowanymi zmianami. Taki tryb zmiany przepisów, pod pretekstem błędnej wykładni, w rzeczywistości stanowi próbę retroaktywnego narzucenia nowego sposobu interpretacji, co godzi w zasady prawidłowej legislacji i rzetelnego działania państwa prawa. <i>Brak realizacji celu projektowanej ustawy</i> - Autorzy projektu na wstępie uzasadnienia wskazują, że proponowane zmiany legislacyjne mają stanowić odpowiedź na istniejące potrzeby związane z uszczelnieniem systemu podatkowego. Projektodawcy podkreślają, że uchylenie art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. b) ustawy o CIT zneutralizuje działania optymalizacyjne, podejmowane w głównej mierze ze względu na korzyść podatkową płynącą z faktu, że przekazanie przedsiębiorstwa w ramach leasingu finansowego może generować wartość firmy. - Powyższe założenie całkowicie pomija fakt, że leasing przedsiębiorstwa lub ZCP w wielu przypadkach nie jest realizowany z przyczyn o charakterze optymalizacyjnym. Zazwyczaj ta forma prawna oddania majątku prowadzonego przedsiębiorstwa do korzystania innemu podmiotowi
--	--	--	--

			jest determinowana okolicznościami prawnymi, oceną ryzyka czy też przesłankami ekonomicznymi. Projektodawca stara się wyeliminować ten mechanizm prawnopodatkowy z pominięciem tych okoliczności. Podkreślenia wymaga, że przeciwdziałanie transakcjom o czysto sztucznym i optymalizacyjnym charakterze już w aktualnym stanie prawnym jest możliwe poprzez skorzystanie z instytucji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej) i nie jest w tym celu niezbędne wykluczanie realizacji transakcji leasingu przedsiębiorstwa lub ZCP dla podatników, którzy korzystają z tej formy z przyczyn uzasadnionych okolicznościami innymi niż chęć uzyskania korzyści podatkowej. • Proponowane zmiany nie realizują zakładanego celu. Należy bowiem zauważyć, że powstała wartość firmy, która z jednej strony – w postaci odpisów amortyzacyjnych – pomniejsza dochód do opodatkowania u leasingobiorcy (korzystającego), stanowiąc w ocenie autorów projektu element optymalizacyjny, z drugiej strony natomiast stanowi przychód podlegający opodatkowaniu po stronie leasingodawcy (finansującego). Jest on rozpoznawany jako przychód z tytułu spłaty przez korzystającego wartości firmy, w części odpowiadającej proporcji wartości firmy do sumy rat kapitałowych. Powyższe potwierdza więc, że cel postawiony przez projektodawców jest w istocie celem hipotetycznym. <i>Niewspółmierność ekonomiczna pomiędzy poniesionym wydatkiem a kosztem uzyskania przychodu</i>
--	--	--	---

			• Zaprezentowane rozważania prowadzą również do kolejnego aspektu, jakim jest niewspółmierność ekonomiczna pomiędzy wydatkiem poniesionym przez korzystającego w postaci rat leasingowych – w które w kalkulowana jest wartość firmy, a możliwością jego rozliczenia w kosztach uzyskania przychodów. Prowadzi to do nieuzasadnionego wyłączenia ekonomicznie poniesionego ciężaru wartości firmy z kosztów podatkowych, które to w przypadku spłaty wartości początkowej podlegających amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią koszt podatkowy rozliczany za pomocą odpisów amortyzacyjnych korzystającego, natomiast w pozostałej części, w szczególności spłaty części odsetkowej raty leasingowej, wydatki te są ujmowane jako koszt podatkowy w momencie ich poniesienia (z zastrzeżeniem ograniczeń wynikających z art. 15c ust. 1 ustawy o CIT). • Projektodawca zdaje się nie zauważać, że w przeciwieństwie np. do darowizny przedsiębiorstwa lub ZCP, korzystający ponosi faktyczny ekonomiczny wydatek związany z nabyciem przedsiębiorstwa w wysokości odpowiadającej wartości przedsiębiorstwa lub ZCP wynikającej z wyceny (część kapitałowa raty leasingowej) oraz tzw. raty odsetkowej. Tym samym, nie dochodzi do wykreowania sztucznej kategorii kosztu nieznajdującej odzwierciedlenia w ponoszonych wydatkach. • W konsekwencji, planowana zmiana prowadziłaby do różnicowania transakcji traktowanych podatkowo jako leasing przedsiębiorstwa oraz sprzedaż, gdzie w przypadku obu transakcji dochodzi do faktycznej
--	--	--	--

			zapłaty ceny ustalonej na poziomie wartości rynkowej przedsiębiorstwa lub ZCP, a tylko w przypadku nabycia przedsiębiorstwa w drodze kupna, możliwe będzie dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy powstałej w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (art. 16b ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy o CIT). Trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie dla różnego podatkowo traktowania obu sytuacji. <i>Brak przepisów przejściowych</i> • Wyłączenie możliwości amortyzacji wartości firmy powstającej w wyniku przyjęcia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części do odpłatnego korzystania sprawia, że naruszona zostaje zasada pewności prawa oraz ochrony praw nabytych. Brak stosownych przepisów przejściowych uderzy w szczególności w podatników, którzy zawarli już tego typu umowy w przeszłości i nadal są nimi związani. • Tym samym projektowane przepisy ingerują w konstytucyjną zasadę ochrony praw nabytych. Zgodnie z tą zasadą, nowe regulacje prawne powinny chronić przysługujące już podatnikom prawa, co oznacza, że uzyskane raz prawo nie może być odebrane lub w niekorzystny sposób zmodyfikowane. Leasingobiorcy, kształtują swój wieloletni stosunek prawny z leasingodawcą na moment podpisywania umowy leasingu. Na ten moment podejmują oni decyzje m.in. co do czasu trwania umowy, wartości poszczególnych rat leasingowych, uzyskują interpretacje indywidualne potwierdzające podatkowe skutki tak ukształtowanej umowy, w tym klasyfikacji jako leasing (odpowiednio finansowy lub operacyjny).
--	--	--	---

			• W tym zakresie warto wskazać na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 listopada 2024 r. (P 11/24). TK orzekł, że brak odpowiednich regulacji przejściowych narusza konstytucyjną zasadę ochrony interesów w toku przepisów. Należy podkreślić, że w analizowanej w wyroku sprawie, chodziło o pozbawienie prawa do kontynuowania amortyzacji podatkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny. TK nie zgodził się, aby ustawodawca zmieniał reguły gry wobec podatników, którzy już podjęli określone decyzje finansowe na podstawie obowiązujących przepisów. Dodatkowo, zgodnie ze stanowiskiem przedstawionym w wyroku TK: <i>„argument ochrony zasady równowagi budżetowej nie może być wskazywany bezwarunkowo przez legislatora jako uniwersalne uzasadnienie wprowadzanych regulacji. Państwo nie powinno nad wyraz wzmacniać swojej pozycji i zwiększać poziomu opresyjności systemu podatkowego, kierując się jedynie fiskalizmem”</i>. • Ponieważ proponowane zmiany modyfikują w niekorzystny sposób nabyte już przez podatników prawa w zakresie skutków podatkowych umów leasingu przedsiębiorstwa lub ZCP, zdecydowanie nie powinny obejmować swoim zakresem uprzednio zawartych już umów. W związku z powyższym, w przypadku utrzymania proponowanej zmiany (co naszym zdaniem jednak nie powinno mieć miejsca, w szczególności w kształcie zaproponowanym przez projektodawcę), proponujemy wprowadzenie przepisów przejściowych, dzięki którym zachowane zostaną prawa nabyte podatników, którzy zawarli umowy leasingu zgodnie z dotychczasowymi
--	--	--	--

			skutkami podatkowymi, a zmiana w sposobie opodatkowania będzie odnosiła się do umów zawartych po wejściu w życie zmienionych przepisów. <i>Nieuwzględnienie warunków biznesowych</i> • Końcowo należy wskazać, że projektowane wyłączenie możliwości podatkowego traktowania takiej transakcji jako leasingu finansowego istotnie ogranicza wachlarz dostępnych form przeniesienia przedsiębiorstwa lub ZCP. W praktyce bowiem przedsiębiorcy będą mieli do dyspozycji sprzedaż albo aport przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, które w porównaniu do leasingu mogłoby wymagać albo zdobycia dodatkowego finansowania (w przypadku sprzedaży), bądź prowadziłyby do skomplikowania struktury właścicielskiej w ramach grup kapitałowych (aport). • Mając na uwadze, że transakcje dotyczące nabycia przedsiębiorstwa lub ZCP z reguły obciążone są wysokimi kosztami, a potrzeba pozyskania elastycznych mechanizmów finansowania jest w tym obszarze szczególnie istotna, proponowana regulacja w praktyce prowadzi do nieuzasadnionego uprzywilejowania określonych form przeniesienia przedsiębiorstwa kosztem leasingu finansowego, mimo że ta ostatnia konstrukcja znajduje racjonalne i gospodarcze uzasadnienie. • Zwracamy uwagę, że dla czytelności przedstawionych uwag w zakresie analizowanej zmiany, referujemy wyłącznie do przepisów ustawy o CIT. Naszym zdaniem jednak, zarówno założenia zmian, uwagi do nich oraz stanowisko KPMG wyrażone w niniejszym piśmie powinny
--	--	--	---

			mieć również zastosowanie do proponowanej przez projektodawcę zmiany w ustawie o PIT (tj. wykreślenia art. 22b ust. 2 w pkt 1 lit. b) ustawy o PIT), z uwzględnieniem obowiązujących w niej analogicznych przepisów dot. opodatkowania stron umowy leasingu oraz sposobu ustalania wartości początkowej firmy.
8. Zmiany w zasadach amortyzacji poprzez doprecyzowanie w przypadku podatników osiągających dochody zwolnione i wprowadzenie zakazu zmiany stawek amortyzacyjnych po upływie terminu złożenia zeznania i zapłaty podatku art. 1 pkt 9 projektu zmieniający art. 22i ust. 8 ustawy o PIT i wprowadzający art. 22i ust. 9 ustawy o PIT oraz art. 2 pkt 9 projektu zmieniający art. 16i ust. 8 ustawy o CIT i wprowadzający art. 16i ust. 9 ustawy o CIT	Zmiana polega na doprecyzowaniu przepisów w zakresie zasad amortyzacji środków trwałych przez podatników osiągających dochody podlegające zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym poprzez wprowadzenie odpowiednich odwołań w przepisach oraz wprowadzenie braku możliwości obniżenia lub podwyższenia stawki amortyzacyjnej (stosowanej w danym roku podatkowym) po upływie terminu złożenia zeznania rocznego i zapłaty należnego podatku za ten rok.	Dotychczas podatnicy mieli możliwość dostosowywania stawek amortyzacyjnych nawet po zakończeniu roku podatkowego, co pozwalało im na efektywne planowanie podatkowe. W sytuacji, gdy zamiast spodziewanej straty podatkowej pojawiał się dochód, mogli wstecznie obniżyć stawki amortyzacyjne, wydłużając okres amortyzacji i przenosząc koszty na przyszłe lata, kiedy bardziej opłacało się je rozliczyć. Nowa regulacja zamyka tę możliwość – po upływie terminu na złożenie zeznania podatkowego i zapłaty należnego podatku decyzje w zakresie stawek amortyzacyjnych stają się nieodwracalne. Oznacza to, że podatnicy będą musieli przewidywać sytuację finansową z dużym wyprzedzeniem, co w	Projekt wprowadza znaczące ograniczenie. Obecnie zgodnie z art. 16i ust. 5 ustawy o CIT, podatnicy mogą obniżać podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. Choć interpretacja powołanego przepisu od lat wywołuje spór na linii organ-podatnik, to jak wskazują sądy, wykładnia gramatyczna jednoznacznie wskazuje, że podatnicy mogą zmieniać stawki amortyzacyjne w odniesieniu zarówno do przyszłych, jak i do przeszłych rozliczeń podatkowych. Prawdliwość powyższego stanowiska można wywieść również z treści uzasadnienia ówczesnego projektu nowelizacji ustawy o CIT, w szczególności dotyczącego nowelizacji art. 16i ust. 5 ustawy o CIT (zob. druk sejmowy nr 411 z 17 kwietnia 2002 r.), w którym wskazano, że „podatnicy będą mogli w okresie ponoszenia strat podatkowych zaplanować maksymalnie obniżone stawki amortyzacyjne i powrócić do stawek, tj. wyższych kosztów podatkowych, w okresie osiągania dochodów, a tym samym odpowiednio wpływać na wysokość straty podatkowej i dochodu do opodatkowania”. Co

		warunkach zmiennej gospodarki oraz nieprzewidzianych zdarzeń gospodarczych (np. nagły wzrost kosztów, utrata kontraktów, zmiana koniunktury) jest bardzo trudne i ryzykowne. • W praktyce gospodarczej często zdarza się, że podatnik po złożeniu zeznania podatkowego odkrywa błędy, omyłki lub uzyskuje nowe informacje, które uzasadniają zmianę rozliczenia amortyzacji. Nowy przepis uniemożliwi dokonanie takiej korekty, nawet jeśli zmiana byłaby uzasadniona ekonomicznie lub wynikałaby z obiektywnych przyczyn. To może prowadzić do sporów z organami podatkowymi oraz do niepotrzebnych strat finansowych. • Planowana zmiana ma wejść w życie już od 1 stycznia 2026 r., co oznacza, że podatnicy mają bardzo mało czasu na przygotowanie się do nowych zasad. Brak okresu przejściowego zwiększa ryzyko popełnienia błędów i nieprawidłowości w pierwszych	więcej, tworząc ugruntowaną już linię orzecniczą, sądy niejednokrotnie wskazywały, że nie zawsze jest możliwe oszacowanie ewentualnej wysokości straty podatkowej, zwłaszcza straty osiągananej na przestrzeni kilku lat – co uzasadnia zapewnienie podatnikowi prawa do możliwości zmiany stawki m.in. w celu ograniczenia straty. Ponadto, brak przepisu limitującego wsteczne obniżenie lub podwyższenie stawki amortyzacyjnej w aktualnym stanie prawnym pozwala na jej zmianę aż do upływu okresu przedawnienia. • W praktyce, planowana zmiana oznacza koniec ze wstecznymi zmianami stawek amortyzacyjnych za lata nieprzedawnione. Stawkę amortyzacyjną będzie można podwyższać lub obniżać nie później niż do dnia, kiedy upływa termin na złożenie zeznania rocznego i zapłaty należnego podatku PIT lub CIT za dany rok. • Jak wskazano powyżej, obecna linia orzecnicza sądów administracyjnych jest korzystna dla podatników – sądy uznają bowiem, że można zmieniać stawki amortyzacyjne także wstecz. Nowa regulacja jest próbą ucieczki MF od zbyt korzystnej regulacji i zamknięcia dyskusji w sporach z podatnikami, zamiast doprecyzowania przepisów w sposób korzystny dla obu stron. • Podatnicy będą musieli jeszcze dokładniej dokumentować i planować swoje decyzje dotyczące amortyzacji, co przełoży się na wzrost kosztów obsługi księgowej i podatkowej oraz wzrost negatywnych skutków w przypadku popełnienia błędów.
--	--	---	--

		latach stosowania nowych przepisów.	Proponowana zmiana ograniczy elastyczność podatników, zwiększy ryzyko błędnych rozliczeń, utrudni dostosowanie kosztów do rzeczywistej sytuacji firmy, a także będzie prowadzić do niepotrzebnych sporów i wzrostu kosztów administracyjnych. Jest to rozwiązanie niekorzystne zarówno dla przedsiębiorców, jak i dla stabilności systemu podatkowego. Zamiast uszczelnienia systemu, może doprowadzić do większej liczby sporów i nieefektywności gospodarczej.
9. Dostosowanie regulacji w minimalnym CIT w celu zapewnienia efektywnego opodatkowania – proponuje się wprowadzenie zróżnicowania wysokości uproszczonej podstawy opodatkowania w zależności od wielkości podatnika (podatnicy z przychodami powyżej 50 mln euro oraz pozostali podatnicy) oraz zmiany w zakresie przepisów dotyczących wyłączeń z opodatkowania minimalnym CIT poprzez wskazanie, że opodatkowaniu tym	Zmiana polega na wprowadzeniu zróżnicowania wysokości uproszczonej podstawy opodatkowania w zależności od wielkości podatnika ustalonej w oparciu o wartość jego przychodów. Podatnicy, których roczne przychody (ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych) przekraczają równowartość 50 mln euro, będą ustalać podstawę opodatkowania w wysokości 5% wartości przychodów operacyjnych. W przypadku pozostałych podatników uproszczona podstawa opodatkowania pozostanie na dotychczasowym poziomie 3% wartości tych przychodów.	Zmiana w podatku minimalnym CIT, polegająca na zróżnicowaniu uproszczonej podstawy opodatkowania w zależności od przychodów osiąganych przez podatnika może znajdować pewne uzasadnienie np. podnoszony przez ustawodawcę większy potencjał optymalizacji podatkowej dużych podmiotów. Zróżnicowaniu towarzyszy jednak w tym przypadku faktyczne zwiększenie wymiaru podstawy opodatkowania (w metodzie uproszczonej) dla podatników, których roczne przychody (ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych) przekraczają równowartość 50	- Przepisy dotyczące krajowego podatku minimalnego w swoim pierwotnym (wstępnym) kształcie zostały wprowadzone do polskiego porządku prawnego w ramach tzw. Polskiego Ładu tj. na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Jednakże ich stosowanie zostało zawieszone na okres od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r., co było uzasadniane sytuacją gospodarczą i polityczną w kraju. - Okres zawieszenia w praktyce umożliwiał ustawodawcy odniesienie się do pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych oraz zaplanowanie ewentualnych zmian przed wejściem w życie nowych przepisów. Ostatecznie jednak ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie zmian (co warto podkreślić – niekorzystnych dla podatników) już po pierwszym roku obowiązywania przepisów. Zmiany te nie mają na celu wyjaśnienia wątpliwości interpretacyjnych, lecz mają jedynie

podatkiem nie podlegają podatnicy, których rentowność, w jednym z 2 lat podatkowych (przed zmianami 3 lat podatkowych) bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należy jest minimalny CIT, wynosiła min. 2%. art. 2 pkt 11 lit. a) ustawy projektowanej, projektowany art. 24ca ust. 3a ustawy o CIT oraz art. 2 pkt 11 lit. b) ustawy projektowanej, projektowany art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy o CIT	• Dotychczas, aby skorzystać z wyłączenia z minimalnego podatku dochodowego, podatnik musiał wykazać wskaźnik rentowności (udział dochodu w przychodach) na poziomie co najmniej 2% w jednym z trzech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających dany rok podatkowy. Po zmianie okres ten zostaje skrócony do dwóch lat, czyli podatnik będzie mógł skorzystać z wyłączenia, jeśli w jednym z dwóch lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy, za który należy jest minimalny podatek dochodowy, osiągnął rentowność na poziomie co najmniej 2%. • Zgodnie z przepisami przejściowymi, zmiana w zakresie wyłączenia od obowiązku w podatku minimalnym (art. 24ca ust. 14 pkt 9 ustawy o CIT zmienianej w art. 2 ustawy projektowanej) ma zastosowanie do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy, za który należy jest minimalny podatek	mln euro, z 3% do 5% wartości tych przychodów. • Zmiana polegająca na skróceniu okresu, w którym podatnik może wykazać wskaźnik rentowności uprawniający do wyłączenia z minimalnego podatku dochodowego, rozszerza efektywnie krąg podmiotów, które będą objęte obowiązkiem zapłaty podatku minimalnego.	charakter „uszczelniający”, co w praktyce prowadzi do zwiększenia obciążeń podatkowych lub administracyjnych po stronie podatników. Taki sposób działania ustawodawcy budzi wątpliwości z punktu widzenia podstawowych zasad prawa podatkowego, takich jak zasada pewności prawa czy zasada sprawiedliwości podatkowej. • Projektowana zmiana skutkuje efektywnym zwiększeniem wymiaru podstawy opodatkowania (w uproszczonej metodzie kalkulacji podatku) dla podmiotów, których przychody w roku podatkowym przekroczyły równowartość 50 mln euro. W rezultacie uproszczony wariant kalkulacji podatku minimalnego stanie się jeszcze mniej atrakcyjny dla dużych podmiotów o niskiej marży, takich jak np. przedsiębiorstwa z sektorów handlu, logistyki czy budownictwa. Podmioty te będą de facto ponosić dodatkowe obciążenia administracyjne związane z koniecznością stosowania podstawowej metody kalkulacji podatku minimalnego, która jest znacznie bardziej skomplikowana i rozbudowana. Wymaga ona zaangażowania danych z różnych działów organizacji oraz niejednokrotnie wsparcia zewnętrznych doradców, co może przełożyć się na wzrost kosztów administracyjnych po stronie niektórych podatników. • Zmiana polegająca na skróceniu okresu, w którym osiągnięcie wymaganej rentowności na poziomie 2% uprawnia do zastosowania wyłączenia z podatku minimalnego, oznacza w praktyce, że przedsiębiorstwa, które uzyskały wymaganą rentowność (co najmniej 2%) w jednym z trzech lat podatkowych poprzedzających rok, za który należy jest podatek minimalny, ale nie w jednym z dwóch ostatnich takich lat, utracą prawo do skorzystania z
--	---	--	---

	dochodowy, rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2027 r, czyli efektywnie za rok podatkowy rozpoczęty w 2028 r. Tym samym, obowiązek zbadania rentowości w kontekście skorzystania z wyłączenia ma objąć rok podatkowy 2026 oraz 2027 (w odniesieniu do podatników, których rok podatkowy jest zgodny z kalendarzowym).		tego wyłączenia. W efekcie, krąg podmiotów uprawnionych do wyłączenia zostanie istotnie zawężony. Perspektywa dwóch lat jest relatywnie krótka i nie uwzględnia specyfiki działalności wielu przedsiębiorstw, które mogą doświadczać przejściowych trudności finansowych, np. w wyniku sytuacji rynkowej, inwestycji czy zdarzeń jednorazowych. • Omawiana zmiana nie jest spójna z pierwotnym celem regulacji, którym miało być ograniczenie praktyk optymalizacyjnych, takich jak transfer zysków za granicę, a nie objęcie obowiązkiem podatkowym przedsiębiorstw, które nie stosują agresywnych strategii podatkowych, a jedynie w stosunkowo krótkim okresie osiągają niższą rentowność.
10. Wprowadzenie wymogu odpowiedniego poziomu zatrudnienia jako warunku skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej art. 1 pkt 12 projektu zmieniający art. 30ca ust. 1 ustawy o PIT i wprowadzający art. 30ca ust. 1a i 1b ustawy o PIT oraz art. 2 pkt 12 projektu zmieniający art. 24d ust.	• Projektowane zmiany art. 30ca ustawy o PIT oraz art. 24d ustawy o CIT polegają na wprowadzeniu wymogu odpowiedniego poziomu zatrudnienia jako warunku skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. • Zgodnie z projektowanymi zmianami, aby skorzystać z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej podatnik będzie musiał zatrudniać na podstawie	• W przypadku wejścia w życie projektowanych zmian programiści najprawdopodobniej zaczną wybierać opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. W konsekwencji wpływy budżetowe nie ulegną znacznemu zwiększeniu, zmieni się jedynie proporcja między wpłacanymi przez programistów podatkami i składkami (kwota podatków wzrośnie, natomiast kwota składek na ubezpieczenie zdrowotne zmniejszy się, co sumarycznie spowoduje	• Projektodawcy proponują wprowadzić wymóg odpowiedniego poziomu zatrudnienia jako warunku skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Po wprowadzeniu tej zmiany liczba podatników korzystających z tej preferencji podatkowej najprawdopodobniej ulegnie znacznemu zmniejszeniu. • Należy zauważyć, że obecnie większość podatników korzystających z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej stanowią osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą, które nie zatrudniają pracowników ani osób wykonujących umowy cywilnoprawne ośobiście. Zdaniem projektodawców, tacy podatnicy nie powinni mieć możliwości korzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z

1 ustawy o CIT i wprowadzający art. 24d ust. 1a i 1b ustawy o CIT	umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym (dodawane art. 30ca ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT. oraz art. 24d ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT), a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych 12 miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym (dodawany art. 24d ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT – odmienną ta wynika z tego, że w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych niektóre lata podatkowe nie muszą odpowiadać okresowi roku kalendarzowego) lub ponosić miesięczne koszty uzyskania przychodów z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych w wysokości stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń podatnik jest płatnikiem podatku	niewielki wzrost wpłacanych danin publicznych i osiąganych przez państwo wpływów budżetowych). - Niemniej jednak projektowane zmiany mogą spowodować nawet spadek wpływów budżetowych z uwagi na wzrost emigracji podatkowej wysoko wykwalifikowanych programistów. W konsekwencji Polska utraci nad nimi władztwo podatkowe i nie będzie mogła opodatkować ich dochodów z uwagi na zmianę rezydencji podatkowej programistów. - Projektowane przepisy zostały skonstruowane w sposób wadliwy, ponieważ mogą wykluczyć możliwość skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej przez podatników za pośrednictwem spółek transparentnych podatkowo oraz przez podatników będących podatkowymi grupami kapitałowymi. Wynika to z tego, że w takich przypadkach, bazując na literalnej treści przepisów, podatnicy nie będą spełniali wymogu	kwalifikowanych praw własności intelektualnej, ponieważ nie wnoszą oni istotnego wkładu w zwiększenie innowacyjności gospodarki. Ta teza projektodawców nie znajduje właściwie żadnego rozwinięcia ani wytłumaczenia w przedstawionym uzasadnieniu. Przedstawiona teza jest wielce dyskusyjna i wydaje się błędna. - Niezależnie od powyższego trzeba stwierdzić, że fiskalny cel nowelizacji polegający na zwiększeniu wpływów budżetowych, może nie zostać zrealizowany lub będzie zrealizowany w niewielkim zakresie. Mimo planowanego ograniczenia liczby podatników mogących korzystać z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, w szczególności osób fizycznych prowadzących jednoosobowe działalności gospodarczej, można spodziewać się, że wpływy budżetowe spadną lub wzrosną w niewielkim stopniu. - Trzeba zauważyć, że podatnicy, dla których zmiany będą niekorzystne, to w przeważającej większości osoby fizyczne będące programistami, prowadzące jednoosobowe działalności gospodarcze i osiągające duże dochody. Jednocześnie w działalności programistów co do zasady koszty uzyskania przychodów nie są znaczne, innymi słowy udział dochodu w przychodzie jest bardzo wysoki. - W konsekwencji, jeśli planowane zmiany wejdą w życie, atrakcyjną alternatywą dla programistów może okazać się ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. W przypadku programistów właściwą stawką ryczałtu jest 12%, co wynika z art. 12 ust. 1 pkt 2b ustawy o zryczałtowanym podatku
--	--	---	---

	dochodowego od osób fizycznych lub płatnikiem składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych lub ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (dodawane art. 30ca ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT oraz art. 24d ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT). • Przy ocenie spełnienia wymogu odpowiedniego poziomu zatrudnienia jako warunku skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej nie będzie uwzględniać się osób będących podmiotami powiązanymi w rozumieniu odpowiednich przepisów dotyczących cen transferowych z podatnikiem (dodawany art. 30ca ust. 1a ustawy o PIT i art. 24d ust. 1a ustawy o CIT). Dodatkowo przy ocenie spełnienia wymogu odpowiedniego poziomu zatrudnienia jako warunku skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw	odpowiedniego poziomu zatrudnienia. Podmiotem zatrudniającym nie są bowiem podatnicy będący współnikami spółki transparentnej podatkowo, ale spółka transparentna podatkowo. Podobnie w przypadku podatkowej grupy kapitałowej, to tworzące ją spółki są podmiotami zatrudniającymi, a nie podatkowa grupa kapitałowa. • Wejście w życie projektowanych zmian w preferencyjnym opodatkowaniu dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej od 1 stycznia 2026 nie zapewnia odpowiedniego <i>vacatio legis</i>. Wydaje się, że brak będzie odpowiedniego okresu przejściowego dla podatników na przygotowanie się do projektowanych zmian.	dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Choć przy ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych podstawą opodatkowania jest przychód, to należy zauważyć, że programiści prowadzący jednoosobowe działalności gospodarcze, niezatrudniający dodatkowych osób, co do zasady wykazują niskie koszty uzyskania przychodów. W konsekwencji przy wyborze ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych ich łączne zobowiązania podatkowo-składkowo nieznacznie wzrosną, ponieważ przy ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych składka zdrowotna ma charakter zryczałtowany. W związku z tym zwłaszcza przy większych przychodach efektywna stawka podatkowa u programistów opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych będzie wynosić około 12%. • Natomiast już w obecnym stanie prawnym efektywne opodatkowanie przy preferencyjnym opodatkowaniu dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (przyjmując korzystne uproszczenie, że wszystkie dochody będą objęte tą preferencją, czyli że wskaźnik <i>Nexus</i> będzie wynosił 100%) wynosi około 10%. Wynika to z tego, że dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej opodatkowane są co prawda 5% stawką podatkową, ale równocześnie objęte są składką zdrowotną, która wynosi 4,9% (przy założeniu, że programista wybrał opodatkowanie podatkiem liniowym, ale korzysta jednocześnie z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej). Podsumowując, planowane zmiany spowodują, że programiści, programiści zaczną wybierać
--	--	---	--

	własności intelektualnej przez przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw należy rozmieść przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw, włącznie z wypłatami z zysku, w trzecim kwartale roku kalendarzowego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego, ogłaszane przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” (dodawane art. 30ca ust. 1b ustawy o PIT i art. 24d ust. 1b ustawy o CIT) • Zdaniem projektodawców w ostatnich latach zaobserwowano znaczący udział podatników nieposiadających lub posiadających znikome aktywa związane z prowadzoną działalnością gospodarczą w ogólnej liczbie podatników korzystających z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Według projektodawców większość podmiotów		opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, a łączna wysokość pobieranych podatków i składek nie ulegnie znacznemu zwiększeniu (zmieni się jedynie proporcja między podatkami i składkami). • Dodatkowo ze specyfiki branży programistycznej wynika, że w większości przypadków praca może być świadczona zdalnie – nie ma potrzeby, żeby kontrahent współpracował stacjonarnie ze zleceniodawcą. Innymi słowy programiści cechują się bardzo dużą mobilnością zawodową. W konsekwencji przy wprowadzeniu kolejnych niekorzystnych zmian podatkowych wielu programistów może zdecydować się na stałą przeprowadzkę do innych państw, w których zasady opodatkowania programistów będą bardziej korzystne niż w Polsce. W przypadku programistów faktyczna zmiana rezydencji podatkowej (a nie tylko pozorna) będzie możliwa, więc wielu z programistów utraci polską rezydencję podatkową. W konsekwencji wpływy budżetowe spadną, skoro Polska straci władztwo podatkowe nad takimi osobami i nie będzie miała prawa opodatkować ich dochodów. Należy także zauważyć, że jeśli programiści po skutecznej zmianie rezydencji podatkowej współpracowaliby nadal ze zleceniodawcami będącymi polskimi rezydentami podatkowymi, to wynagrodzenia wypłacane na rzecz programistów w przeważającej większości przypadków nie mogłyby być w żaden sposób efektywnie opodatkowane w Polsce, ponieważ w szczególności nie podlegałyby podatkowi u źródła w Polsce. • Dodatkowo projektowane przepisy nie uwzględniają sytuacji, kiedy dochody z kwalifikowanych praw
--	---	--	---

	korzystających z tej preferencji świadczy usługi wyłącznie na rzecz jednego lub kilku przedsiębiorców, z którymi nierzadko w przeszłości łączył ich stosunek pracy lub pokrewny. W konsekwencji w opinii projektodawców powyższy stan rzeczy jest sprzeczny z celem omawianej instytucji. • Jednocześnie projektodawcy uważają, że wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej miało na celu zwiększenie poziomu innowacyjności gospodarki. Jednocześnie zdaniem projektodawców analiza struktury podatników korzystających z tego rozwiązania wskazuje, że jest ono w dużej mierze wykorzystywane do istotnego zmniejszania wysokości zobowiązania podatkowego bez istotnego wkładu w zwiększanie poziomu innowacyjności gospodarki. • W konsekwencji projektodawcy proponują wprowadzenie wymogu odpowiedniego		własności intelektualnej są osiągane za pośrednictwem spółki transparentnej podatkowo (spółki jawnej lub spółki cywilnej) lub przez podatkową grupę kapitałową. Jakkolwiek z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej najczęściej korzystają osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą oraz spółki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, to zdarza się obecnie, że z tej preferencji korzystają osoby fizyczne lub podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych w stosunku do dochodów osiąganych za pośrednictwem spółek transparentnych podatkowych, a także podatkowe grupy kapitałowe. Możliwość korzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w takich sytuacjach wynika z obecnej treści przepisów a także z treści wydanych przez Ministra Finansów objaśnień podatkowych dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX z 16 lipca 2019 r. • Choć projektowane zmiany wprost nie wykluczają możliwości korzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej poprzez spółki transparentne podatkowo oraz przez podatkowe grupy kapitałowe, to wprowadzenie wymogu zatrudnienia może w istocie wykluczyć te możliwości. • Upraszczając nieco, zgodnie z projektowanymi zmianami, aby skorzystać z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej podatnicy muszą zatrudniać odpowiednią liczbę osób na podstawie umów o
--	---	--	---

	poziomu zatrudnienia jako warunku skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej.		pracę lub ponosić określone koszty uzyskania przychodów z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umów innych niż umowa, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń pełnią funkcję płatnika. W przypadku spółek transparentnych podatkowo to nie wspólnicy będący podatnikami podatków dochodowych zatrudniają osoby na podstawie umów o pracę (jedynie w przypadku spółki cywilnej to wspólnicy są pracodawcą, natomiast w przypadku spółki jawnej to spółka jawna jest pracodawcą a nie jej wspólnicy), ale właśnie te spółki transparentne podatkowo, ponieważ mają one zdolność prawną. Również to spółki transparentne podatkowo pełnią funkcję płatników (przyjmuje się w tym przypadku, że to spółka cywilna jest płatnikiem a nie jej wspólnicy) a nie wspólnicy tych spółek będący podatnikami podatków dochodowych. Natomiast w przypadku podatkowej grupy kapitałowej, to podatkowa grupa kapitałowa jest podatnikiem, natomiast pracodawcami i płatnikami składek są podmioty tworzące podatkową grupę kapitałową. • W konsekwencji, jeśli odczytywać projektowane przepisy literalnie, to podatnicy osiągający dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej za pośrednictwem spółek transparentnych podatkowo oraz podatnicy będący podatkowymi grupami kapitałowymi nie będą mogli skorzystać z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. • Wydaje się, że istnieje duże ryzyko wykształcenia się takiej niekorzystnej linii interpretacyjnej i orzeczniczej dla podatników. Należy zwrócić uwagę, że podobny problem występuje w przypadku tak zwanej ulgi na innowacyjnych pracowników z
--	---	--	---

			odpowiednio art. 26eb ustawy o PIT i art. 18db ustawy o CIT. Organy podatkowe prezentują pogląd, że z tej ulgi podatkowej nie mogą skorzystać spółki transparentne podatkowo oraz spółki wchodzące w skład podatkowych grup kapitałowych, ponieważ w takich sytuacjach płatnicy nie są jednocześnie podatnikami. Przy wypłacaniu wynagrodzeń innowacyjnym pracownikom płatnikami są spółki transparentne podatkowo oraz podatkowe grupy kapitałowe, ale podatnikami wykazującymi odliczenia w ramach tak zwanej ulgi badawczo-rozwojowej są odpowiednio podatnicy będący wspólnikami spółek transparentnych podatkowo oraz podatkowa grupa kapitałowa. W konsekwencji brak pełnej tożsamości podmiotowej podatnika i płatnika wyklucza możliwość skorzystania z ulgi na innowacyjnych pracowników. Choć pogląd ten wydaje się błędny i niezgodny z zasadą równości wynikającą z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, to niestety zdaje się on utrwać w interpretacjach organów podatkowych, zwłaszcza że na razie brak jest orzecznictwa sądowego w tym zakresie. Pogląd taki został również wyrażony przez Ministra Finansów w odpowiedzi na interpelację poselską nr 38492, która została udzielona 15 lutego 2023 r. • W związku z powyższym istnieje duże ryzyko, że jeżeli projektowane zmiany wejdą w życie w obecnym kształcie, to organy podatkowe nie będą zezwalały na skorzystanie z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej przez podatników będących wspólnikami spółek transparentnych podatkowo oraz przez podatkowe grupy kapitałowe. Gdyby bowiem odczytywać przepisy literalnie, to aby
--	--	--	---

			skorzystać z preferencji konieczna jest pełna tożsamość podmiotowa podatnika i podmiotu zatrudniającego względnie podmiotu będącego płatnikami składek. W konsekwencji należy uregulować w projektowanych przepisach takie specyficzne przypadki, ponieważ w przeciwnym razie spółki transparentne podatkowo oraz podatkowe grupy kapitałowe będą wykluczały możliwość skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. • Zastrzeżeniem do projektowanych zmian w preferencyjnym opodatkowaniu dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej jest również to, że miałyby one wejść w życie 1 stycznia 2026 r. • Biorąc pod uwagę, że projekt jest obecnie na etapie opiniowania oraz uwzględniając dynamikę procesu legislacyjnego, można założyć, że ustawa zostanie uchwalona najwcześniej na przełomie października i listopada 2025 r. W konsekwencji okres między uchwaleniem ustawy a jej wejściem w życie będzie wynosił co najwyżej nieco ponad jeden miesiąc. • Tak krótkie <i>vacatio legis</i> jest niezgodne z zasadami prawidłowej legislacji oraz zasadami konstytucyjnymi, w szczególności zasadą zaufania do państwa. Można także zauważyć, że również w procedowanym obecnie w sejmie projekcie zmian w Ordynacji podatkowej planuje się dodanie art. 1b w Ordynacji Podatkowej. Zgodnie z § 2 tego przepisu: „<i>W przedkładanych Sejmowi projektach ustaw podatkowych oraz projektach ustaw zmieniających ustawy podatkowe termin wejścia w życie przepisów tych ustaw, jeżeli zawierają niekorzystne</i>
--	--	--	--

			<i>rozwiązania dla podatników, płatników, inkasentów, następców prawnych tych podmiotów lub osób trzecich wynikające w szczególności ze zwiększenia obciążeń, ograniczenia uprawnień lub zmiany obowiązujących zasad opodatkowania, wyznacza się na dzień przypadający nie wcześniej niż po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia.”</i> • W związku z powyższym wydaje się, że projektowane zmiany w preferencyjnym opodatkowaniu dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej powinny obowiązywać dopiero od 1 stycznia 2027 roku, a nie od 1 stycznia 2026 roku. W przeciwnym razie <i>vacatio legis</i> będzie zbyt krótkie. • Ponadto, zwracamy uwagę, że na rynku funkcjonuje szeroka grupa wysoko wykwalifikowanych freelancerów – programistów, architektów systemów czy twórców specjalistycznych aplikacji – którzy samodzielnie, bez zatrudniania pracowników, opracowują wartościowe prawa własności intelektualnej. Ich działalność w pełni odpowiada celom, dla których wprowadzono IP Box: wspieraniu rozwoju nowoczesnych technologii, tworzeniu innowacyjnych rozwiązań oraz budowaniu konkurencyjności polskiej gospodarki. Funkcjonują również osoby, które zatrudniają np. 2 osoby albo współpracują z dodatkowymi osobami jedynie dorywczo. Proponowane uzależnienie prawa do IP Box od zatrudniania co najmniej trzech osób fizycznych w praktyce wykluczyłoby tę grupę przedsiębiorców z systemu wsparcia, mimo że działają oni zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz ideą regulacji. W naszej ocenie oznaczałoby to ryzyko „wylania dziecka z kąpielą” – zamiast ograniczyć nadużycia, nowe regulacje mogłyby
--	--	--	--

			pozbawić preferencji podatkowej właśnie tych podatników, którzy w największym stopniu realizują założenia ulgi. (na marginesie warto zauważyć, że osoby zatrudniające 1 - 2 osoby lub współpracujące dorywczo z dodatkowymi osobami nie wybiorą ryczału od przychodów ewidencjonowanych z uwagi na ponoszone koszty). • Zatem, zamiast wprowadzania sztywnego i łatwego do zakwestionowania kryterium zatrudnienia, alternatywnie rekomendujemy rozważenie bardziej proporcjonalnych i precyzyjnych rozwiązań. Mogłyby to być np. doprecyzowanie kryteriów dokumentacyjnych, rozszerzenie obowiązków ewidencyjnych lub wprowadzenie dodatkowych testów kwalifikacyjnych, które pozwoliłyby skutecznie oddzielić przypadki nadużyć od faktycznej działalności twórczej. • Warto podkreślić, że polska gospodarka potrzebuje zarówno dużych centrów badawczo-rozwojowych, jak i mniejszych, niezależnych twórców, którzy często działając w pojedynkę, tworzą rozwiązania o potencjale globalnym. Odbieranie im prawa do IP Box byłoby krokiem wstecz i sygnałem, że państwo ogranicza, zamiast wspierać innowacyjność. • Z tego względu (jeśli projektodawca nie zdecyduje się na całkowite odstępnie od zmian) postulujemy, aby planowane zmiany w IP Box zostały dopracowane w sposób, który pozwoli skutecznie uszczelnić system, ale jednocześnie nie zamknie
--	--	--	---

			drogi do korzystania z preferencji tym przedsiębiorcom, którzy rzeczywiście tworzą wartościowe prawa własności intelektualnej.
11. Wprowadzenie definicji podatnika oraz podmiotu rozpoczynających działalność lub rozpoczynających prowadzenie działalności, zgodnie z którą za takiego podatnika (podmiot) nie uznaje się podatnika (podmiotu) kontynuującego działalność przedsiębiorstwa innego podatnika (podmiotu). art. 2 pkt 2 projektu, projektowany art. 4d ustawy o CIT	- Zgodnie z projektem, za podatnika lub podmiot rozpoczynających działalność lub rozpoczynających prowadzenie działalności nie uważa się, podmiot który kontynuuje działalność innego przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, w szczególności powstałych w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną. - W uzasadnieniu do projektu wskazano, że celem zmiany jest wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych w zakresie wykładni pojęć „rozpoczęcia działalności” oraz „rozpoczęcia prowadzenia działalności”.	- Proponowany przepis zawiera jedynie definicję negatywną, określającą wyłącznie, które podmioty nie spełniają przesłanek do uznania ich za podatnika rozpoczynającego działalność lub rozpoczynającego prowadzenie działalności. Przepis nie przewiduje natomiast definicji podmiotu kontynuującego działalność, co może prowadzić do powstania kolejnych wątpliwości interpretacyjnych. - Pomimo deklarowanego celu ustawodawcy, jakim jest wyeliminowanie rozbieżności interpretacyjnych, projektowana regulacja może w praktyce prowadzić do powstania nowych wątpliwości. - Konsekwencją przyjętego rozwiązania może być arbitralne zawężenie katalogu podmiotów uprawnionych do korzystania z określonych preferencji przewidzianych w ustawie o CIT, w	- Intencją ustawodawcy niewątpliwie jest wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych oraz systemowe uporządkowanie przepisów, co należy ocenić jako pozytywną zmianę. - W naszej ocenie proponowanej zmiany nie można jednak uznać za jednoznacznie pozytywną. Wprowadzenie przepisu art. 4d do ustawy o CIT skutkuje jedynie przesunięciem pola potencjalnych wątpliwości interpretacyjnych, z próby zdefiniowania podmiotu rozpoczynającego działalność lub rozpoczynającego prowadzenie działalności, na pojęcie podmiotu kontynuującego działalność, co nie wpłynie na zmniejszenie poziomu niepewności podatników. - W rezultacie, w naszej ocenie, proponowany przepis w obecnym kształcie jest niekompletny, a taka zmiana pozostaje nieuzasadniona. Jeżeli ustawodawca faktycznie dąży do usunięcia wątpliwości interpretacyjnych oraz zwiększenia spójności całego systemu podatkowego, to w proponowanym przepisie powinna zostać również doprecyzowana definicja podmiotu „kontynuującego działalność”.

		szczególności w przypadku przekształcenia w spółkę kapitałową. Jest to szczególnie znamienne ze względu na fakt, że w ostatnim czasie zaczęła kształtować się pozytywna linia orzecznicza sądów administracyjnych, zgodnie z którą spółka powstała w wyniku przekształcenia spółki cywilnej, jawnej lub jednoosobowej działalności gospodarczej powinna być traktowana jako podatnik rozpoczynający prowadzenie działalności (wyrok NSA z dnia 11 marca 2025 r., II FSK 1412/24). W konsekwencji taki podmiot może skorzystać z preferencji przewidzianych przez przepisy dotyczące estońskiego CIT. Jednakże w momencie wejścia w życie nowego przepisu możliwość skorzystania z tych preferencji zostanie znacząco ograniczona. • Rodzi to ryzyko nierównego traktowania podatników w podobnej sytuacji gospodarczej. • W uzasadnieniu projektu ustawodawca odwołuje się wyłącznie do potrzeby usunięcia wątpliwości	
--	--	--	--

		interpretacyjnych, nie dokonując jednak analizy wpływu zmian na działalność najmniejszych przedsiębiorców.	
12. Doprecyzowanie definicji małego podatnika poprzez wprowadzenie zasad określających sposób ustalania wartości przychodu ze sprzedaży w przypadku, gdy poprzedni rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy. art. 2 pkt 1 projektu, projektowany art. 4a pkt 10 ustawy o CIT	- Projektowana zmiana zmierza do doprecyzowania sposobu ustalania wartości przychodu ze sprzedaży w sytuacji, w której rok podatkowy podatnika nie obejmuje standardowych 12 miesięcy. - W takich przypadkach limit 2.000.000 euro, stanowiący kryterium statusu małego podatnika, ma być ustalany proporcjonalnie jako iloczyn 1/12 tej kwoty i liczby miesięcy rozpoczętych w danym roku podatkowym. - Ponadto uregulowano sposób przeliczenia kwoty wyrażonej w euro na złote w sytuacjach, gdy w danym roku podatkowym nie wystąpił pierwszy dzień roboczy października lub wystąpił on dwukrotnie. - Celem zmiany jest wyeliminowanie niejasności interpretacyjnych dotyczących statusu małego podatnika w przypadku skróconych lub wydłużonych lat podatkowych	- Nadmierne ograniczenie dostępu do statusu małego podatnika stanowi główne ryzyko wynikające z projektowanej regulacji. Proporcjonalne obniżenie limitu w przypadku krótszego roku podatkowego prowadzi do tego, że nowo powstałe podmioty, które co do zasady funkcjonują w pierwszym roku w skróconym okresie rozliczeniowym, w istotnym zakresie tracą możliwość skorzystania z przewidzianych w ustawie preferencji, takich jak obniżona stawka CIT 9%, możliwość kwartalnego rozliczania zaliczek, jednorazowa amortyzacja czy zwolnienie z podatku minimalnego. W efekcie przedsiębiorcy w początkowej fazie działalności obciążeni zostają dodatkowymi barierami fiskalnymi i administracyjnymi. - Arbitralność kryterium „miesiące rozpoczętych” jest kolejnym problemem	- Projektowana zmiana wprowadza rozwiązanie, które z punktu widzenia systemowego porządkuje przepisy i zwiększa ich przejrzystość, co zasługuje na ocenę pozytywną. - Niemniej jednak z punktu widzenia przedsiębiorców zmiana ta ma charakter w przeważającej mierze niekorzystny. W szczególności ogranicza możliwość korzystania ze statusu małego podatnika w pierwszym roku działalności, generując istotne ryzyka interpretacyjne i wzrost kosztów administracyjnych. - Brak doprecyzowania definicji wartości przychodu ze sprzedaży dodatkowo utrwała niepewność prawną i zwiększa koszty obsługi prawnopodatkowej. - W konsekwencji, choć zmiana realizuje postulat spójności systemowej, nie uwzględnia interesów przedsiębiorców i w praktyce może ograniczać rozwój najmniejszych podmiotów gospodarczych. Deklarowany cel – zapewnienie równości i spójności regulacji – nie został osiągnięty w sposób adekwatny, gdyż przedsiębiorcy zostali faktycznie obciążeni dodatkowymi barierami fiskalnymi i organizacyjnymi.

	oraz ujednolicenie zasad ustalania limitu.	związanym z projektowaną zmianą. W praktyce bowiem miesiąc, w którym działalność rozpoczęto nawet w jego ostatnim dniu, traktowany jest jako pełny miesiąc, co skutkuje nieadekwatnym obniżeniem limitu i może prowadzić do rezultatów naruszających zasadę proporcjonalności. Takie rozwiązanie rodzi poważne ryzyko sporów interpretacyjnych oraz zwiększa niepewność prawną przedsiębiorców. • Brak rozstrzygnięcia problemu definicyjnego pozostaje istotnym mankamentem projektu. Pomimo jednoznacznych wskazań wynikających z wyroku NSA z dnia 8 lipca 2021 r., sygn. II FSK 3603/18, ustawodawca nie doprecyzował, co należy rozumieć pod pojęciem „wartości przychodu ze sprzedaży”. W konsekwencji przedsiębiorcy w dalszym ciągu nie mają pewności, czy w ramach tej kategorii mieszczą się wyłącznie przychody z działalności operacyjnej, czy także określone przychody kapitałowe. Brak ustawowego	
--	---	---	--

		doprecyzowania utrwala stan niepewności prawa i potencjalnie pogłębia ryzyko sporów z organami podatkowymi. - Wzrost kosztów zgodności (compliance) jest nieuniknionym skutkiem omawianej regulacji. Obowiązek proporcjonalizacji limitu, połączony z niejasnością definicji wartości przychodu ze sprzedaży, wymusza na przedsiębiorcach konieczność prowadzenia szczegółowych analiz, dodatkowych ewidencji i stałego monitorowania kursów walut, co generuje dodatkowe koszty księgowe i doradcze. - W uzasadnieniu projektu pominięto realny wpływ zmiany na podmioty najmniejsze, w szczególności nowo powstałe. Akcent został położony wyłącznie na spójność systemową, bez uwzględnienia konsekwencji dla rozwoju gospodarczego przedsiębiorstw w początkowej fazie działalności.	
--	--	--	--

13. Wprowadzenie definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, zgodnie z którą za takie wydatki uznaje się wydatki, które zostały poniesione w innym celu niż osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów oraz wszelkie rodzaje opłaty i należności publicznoprawne o charakterze sankcyjnym. art. 2 pkt 14 lit. b) projektu dodający nowy ust. 3a do art. 28m ustawy o CIT	• Zgodnie z art. 28m ust. 1 pkt 3 ustawy CIT wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą stanowią przedmiot opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek i w myśl art. 28n ust. 1 pkt 2 ustawy CIT wraz z dochodem z tytułu ukrytych zysków stanowią jedną z podstaw opodatkowania podatkiem estońskim. • Dodanie w art. 28m ustawy o CIT nowego ust. 3a polega na wprowadzeniu definicji pojęcia „wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w ust. 1 pkt 3” ustawy o CIT. • Celem zmiany jest wyeliminowanie niejasności interpretacyjnych dotyczących rozumienia pojęcia „niezwiązanych z działalnością gospodarczą”.	• Niewątpliwie powiązanie definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (stanowiących element podstawy opodatkowania) z innym celem niż osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów będzie prowadzić do wzrostu opodatkowania (co również znajduje potwierdzenie w uzasadnieniu propozycji zmian, gdzie wskazano, że proponowana definicja będzie zabezpieczać interesy Skarbu Państwa. • Zaproponowana definicja odwołuje się bowiem do pojęcia przychodów, dla których ustawa o CIT przewiduje już definicje w art. 12, podczas gdy podstawa opodatkowania podatkiem estońskim odnosi się do przychodów w ujęciu rachunkowym. Powstaje zatem wątpliwość, jak kwalifikować wydatki związane wyłącznie z przychodami księgowymi, które nie spełniają definicji przychodów, o których mowa w art. 12 (np. wyceny pozycji bilansowych).	• Co od zasady, samą inicjatywę legislacyjną wprowadzenia definicji „wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą” należy ocenić jako pozytywną. Doprecyzowanie regulacji podatkowych w sposób, który umożliwia jednolitą ich interpretację po stronie organów podatkowych i podatników, prowadzi bowiem do realizacji zasady pewności prawa i unikania kosztownych dla Skarbu Państwa (i podatników) sporów sądowo-administracyjnych. Niewątpliwie powiązanie definicji „wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą” z innym celem niż osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów należy również ocenić pozytywnie. W tym zakresie zostało wypracowane bogate orzecznictwo i praktyka stosowania podobnie brzmiących regulacji art. 15 ust. 1. Dodatkowo, takie rozumienie pojęcia „wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą” było już prezentowane przez niektóre sądy administracyjne (por. wyroki WSA w Poznaniu sygn. I SA/Po 559/24, I SA/Po 632/23). • Niemniej uzasadnione wątpliwości mogą dotyczyć odwołania się do pojęcia przychodów (zdefiniowanych już w art. 12 ustawy o CIT), przy jednoczesnym nieuwzględnieniu istoty estońskiego CIT (który podstawę opodatkowania opiera na zysku netto, a więc wartościach ustalonych w oparciu o regulacje rachunkowe). Proponuje się, aby w treści art. 28n ust. 3a doprecyzować, że termin przychodu odnosi się również do przychodów księgowych ujętych w zysku netto. • W związku możliwym nałożeniem się terminów „wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą” i
--	--	---	---

		Kolejne wątpliwości dotyczą możliwości objęcia wydatków na reprezentację (stanowiących ukryte zyski) zakresem znaczeniowym zaproponowanej definicji. W związku z tym, że kategoria wydatków niezwiązanych z działalnością stanowi odrębny element podstawy opodatkowania estońskim CIT od ukrytych zysków, to może wystąpić ryzyko podwójnego opodatkowania tych samych wydatków.	„ukrytych zysków” postuluje się, aby nowa definicja, o której mowa w art. 28n ust.3a obejmowała „wydatki na reprezentację” i jednocześnie usunąć tę kategorię z definicji „ukrytych zysków, w art. 28n ust. 3 ustawy o CIT.
14. Doprecyzowanie definicji ukrytych zysków w ryczałcie od dochodów spółek poprzez eliminację przesłanki związku z prawem do udziału w zysku oraz poszerzenie katalogu ukrytych zysków, m.in. o wszelkiego rodzaju opłaty i należności wynikające z umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.	- Zmiana w art. 28m ust. 3 ustawy o CIT polega na doprecyzowaniu definicji ukrytych zysków poprzez eliminację przesłanki „związku z prawem do udziału w zysku” oraz rozszerzenie otwartego katalogu świadczeń uznawanych za kreujące dochód z tytułu ukrytych zysków. - W praktyce oznacza to, że za ukryte zyski będą uznawane wszelkie świadczenia na rzecz wspólników (lub podmiotów powiązanych), niezależnie od ich formalnego powiązania z prawem do udziału w zysku	- Proponowane rozszerzenie katalogu świadczeń uznawanych za ukryte zyski może prowadzić do nadmiernego formalizmu i obejmowania opodatkowaniem również uzasadnionych gospodarczo transakcji pomiędzy spółką a wspólnikiem, które nie służą unikaniu opodatkowania. - Likwidacja przesłanki „związku z prawem do udziału w zysku” powoduje, że katalog ukrytych zysków staje się bardzo szeroki i nieprecyzyjny, co może prowadzić do niejednorodnych interpretacji	- Proponowana zmiana w art. 28m ust. 3 ustawy o CIT, polegająca na usunięciu przesłanki związku z prawem do udziału w zysku oraz rozszerzeniu katalogu ukrytych zysków, wprowadza istotne ograniczenia dla przedsiębiorstw, szczególnie tych działających w formie spółek rodzinnych. Zmiana ta może prowadzić do nadmiernego obciążenia podatkowego dla transakcji, które są uzasadnione ekonomicznie i realizowane na warunkach rynkowych. - Usunięcie przesłanki związku z prawem do udziału w zysku sprawia, że niemal każda transakcja pomiędzy spółką a podmiotami powiązanymi może zostać uznana za ukryty zysk, co zwiększa ryzyko arbitralnych decyzji organów podatkowych. W praktyce oznacza to, że nawet świadczenia, które nie są związane z prawem do udziału w zysku, mogą być opodatkowane, co jest sprzeczne z

art. 2 pkt 14 projektu zmieniający art. 28m ust. 3 ustawy o CIT	spółki, jeżeli spełniają kryteria określone w przepisie. • Rozszerzony katalog obejmuje m.in. opłaty i należności z tytułu najmu, dzierżawy, korzystania z praw majątkowych, świadczenia usług doradczych, księgowych, prawnych, reklamowych, pośrednictwa, zarządzania, gwarancji i poręczeń, a także wynagrodzenia za powtarzające się świadczenia niepieniężne na rzecz wspólnika. • Celem zmiany jest zwiększenie szczelności systemu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz ograniczenie możliwości transferowania zysków do wspólników z pominięciem opodatkowania	organów podatkowych oraz zwiększać niepewność prawną podatników. • Brak jednoznacznych kryteriów pozwalających na odróżnienie świadczeń o charakterze rynkowym od świadczeń stanowiących ukryty zysk rodzi ryzyko arbitralnych decyzji organów podatkowych i wzrost liczby sporów sądowych. • Zmiana może ograniczyć swobodę prowadzenia działalności gospodarczej przez spółki objęte ryczałtem, w szczególności w zakresie korzystania z usług i praw należących do wspólników lub podmiotów powiązanych, nawet jeśli są one niezbędne dla działalności spółki. • Ciężar dowodu, że dane świadczenie nie stanowi ukrytego zysku, zostanie przerzucony na podatnika, co może prowadzić do zwiększenia obowiązków dokumentacyjnych i ryzyka podatkowego.	dotychczasową linią orzecniczą. Przykładowo, WSA we Wrocławiu w wyroku z 27.03.2025 r. (sygn. I SA/Wr 817/24) stwierdził, że świadczenia niezwiązane z prawem do udziału w zysku nie podlegają opodatkowaniu jako ukryty zysk. • Rozszerzenie katalogu ukrytych zysków o różnego rodzaju opłaty i należności, w tym te wynikające z umów najmu i dzierżawy, oraz wynagrodzenia z tytułu świadczeń doradczych czy księgowych, może prowadzić do sytuacji, w której przedsiębiorstwa będą zmuszone do ponoszenia dodatkowych kosztów podatkowych, nawet jeśli transakcje te są niezbędne dla ich działalności gospodarczej. • Propozycja ta nie uwzględnia specyfiki działalności gospodarczej wielu małych i średnich przedsiębiorstw, które często korzystają z zasobów należących do wspólników lub osób powiązanych. Wprowadzenie takich restrykcji może zniechęcać do prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce i skłaniać przedsiębiorców do niewybijania ryczałtu od dochodów jako formy opodatkowania i poszukiwania bardziej przyjaznych jurysdykcji podatkowych. • W konsekwencji, proponowane zmiany mogą prowadzić do wzrostu liczby sporów sądowych, ponieważ brak jest jednoznacznych kryteriów pozwalających na rozróżnienie świadczeń rynkowych od tych uznawanych za ukryty zysk. • Dodatkowo, zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, zmiana ma na celu zwiększenie szczelności systemu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz ograniczenie możliwości transferowania zysków do wspólników z pominięciem
--	---	---	--

			opodatkowania. Niemniej jednak, brak precyzyjnych definicji oraz rozszerzenie katalogu o opłaty i należności, bez względu na ich rynkowy lub nierynkowy charakter, może prowadzić do nieoptymalnych decyzji inwestycyjnych.
15. Zmiana regulacji w zakresie prawa do amortyzacji w spółkach nieruchomościowych art. 2 pkt 6 lit. b) ustawy projektowanej	Art. 15 ust 6 ust. 6 otrzymuje brzmienie: „Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 16a-16m, przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych: 1) odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki; 2) zasadę określoną w pkt 1 stosuje się również w przypadku, gdy dla takiego składnika aktywów nie są dokonywane odpisy amortyzacyjne lub	- Zmiana ma w intencji ustawodawcy charakter doprecyzowujący i ma na celu doprowadzenie do celu, który miała zapewnić nowelizacja obowiązująca od 2022 r., tj. do tego, by amortyzacja podatkowa była równa amortyzacji bilansowej. - Zgodnie z interpretacją zaprezentowaną przez sądy administracyjne, literalna treść przepisów wskazywała, że ograniczenia w zakresie rozliczania amortyzacji podatkowej nie dotyczyło spółek nieruchomościowych, które traktowały nieruchomości jako aktywa i nie dokonywała w stosunku do nich amortyzacji bilansowej. Dlatego też ustawodawca, w reakcji na poglądy doktryny i orzecznictwa zdecydował się na zmianę przepisów. - Proponowana treść przepisów nie pozostawia już wątpliwości, że spółki nieruchomościowe, które traktują nieruchomości	- Nowe brzmienie art. 15 ust. 6 ustawy o CIT nie pozostawia już raczej wątpliwości, że wyłączone zostanie prawo do amortyzacji podatkowej w spółkach nieruchomościowych, które traktowały nieruchomości jako aktywa i nie dokonywała w stosunku do nich amortyzacji bilansowej. - Taki kierunek zmian jest nieprawidłowy i nie uwzględnia poglądów doktryny i orzecznictwa, które wskazywało, że prawo do amortyzacji podatkowej nie powinno być różnicowane w zależności od tego, jak nieruchomości są traktowane w spółkach nieruchomościowych dla celów bilansowych. - Całkowite pozbawianie niektórych podmiotów prawa do amortyzacji jest niezasadne i niezgodne z zasadą ochrony praw nabytych – nowelizacji nie zawiera nawet przepisów przejściowych umożliwiających kontynuowanie amortyzacji na dotychczasowych zasadach. - Możliwe i pożądane wydawałoby się przyjęcie stanowiska, w którym spółki nieruchomościowe, które traktują nieruchomości jako aktywa i nie dokonują w stosunku do nich amortyzacji bilansowej, limitowałyby podatkowe odpisy amortyzacyjne do wartości bilansowych odpisów amortyzacyjnych, które byłyby hipotetycznie naliczane, gdyby amortyzacja bilansowa była dokonywana.

	umorzeniowe na podstawie przepisów o rachunkowości, w szczególności w związku z zakwalifikowaniem takiego składnika aktywów jako inwestycja długoterminowa wyceniana według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.”	jako aktywa i nie dokonują w stosunku do nich amortyzacji bilansowej, nie mają prawa do rozliczania amortyzacji podatkowej.	
16. Uznanie skuteczności zmiany formy opodatkowania na ryczałt od dochodów spółek w przypadku braku podpisania lub podpisania po terminie sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki, jeśli pozostałe warunki formalne i obowiązki związane ze zmianą formy opodatkowania przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego zostały spełnione. art. 2 pkt 15 projektu, projektowany art. 38zb pkt ustawy o CIT	• Zmiana polega na dodaniu art. 38zb do ustawy o CIT, który to ma na celu abolicję tj. ochronę skutecznego przejścia podmiotów na estoński CIT, w sytuacji, gdy sprawozdanie finansowe po zamknięciu ksiąg rachunkowych zostało podpisane po terminie 3 miesięcy przez kierownika jednostki, zgodnie z ustawą o rachunkowości lub nie zostało przez niego podpisane w ogóle. • Co istotne zmiana ta ma dotyczyć tylko i wyłącznie Spółek, które do dnia 31 sierpnia 2025 r. zamknęły księgi rachunkowe. • Dodatkowo, tak jak dotychczas, te spółki powinny sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości, a w terminie 3 miesięcy od właściwego dnia bilansowego powinno zostać	• Projektowane rozróżnienie jest korzystne dla Spółek, które zamknęły księgi rachunkowe do 31 sierpnia 2025 r. • Brak podpisu lub opóźnienie podpisu pod sprawozdaniem finansowym Spółek, które zamknęły księgi rachunkowe po 31 sierpnia 2025 r. nadal może skutkować kwestionowaniem skutecznego przejścia na ryczałt od dochodów spółek.	• Projekt wprowadza oczekiwaną abolicję dla Spółek, które zamknęły swoje księgi rachunkowe do 31 sierpnia 2025 r. oraz sporządziły sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości w terminie 3 miesięcy od właściwego dnia bilansowego, które zostało podpisane przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, a nie wypełniły obowiązku złożenia podpisu nad sprawozdaniem finansowym lub złożyły go po terminie – przez kierownika jednostki (np. zarząd). • Zmianę należy ocenić pozytywnie w części dotyczącej abolicji, bo eliminuje ona zbędny formalizm i zapewnia pewność obrotu gospodarczego dla tych podatników, którzy nie dotrzymali ustawowych terminów. • Natomiast negatywnie należy ocenić zmianę w części dotyczącej objęcia abolicją jedynie podmiotów, które zamknęły księgi rachunkowe do 31 sierpnia 2025 r. W praktyce, planowana zmiana oznacza, że sytuacja i wątpliwości podatników, którzy zamknęli swoje księgi rachunkowe po 31 sierpnia, pozostają takie same jak przed wprowadzeniem nowelizacji.

	podpisane przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych.	• Tym samym, utrzymane zostaje restrykcyjne podejście, polegające na tym, że każde, nawet najmniejsze opóźnienie w sporządzeniu i podpisaniu sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki stanowi automatyczny powód do utraty prawa do ryczałtu, co skutkuje rozliczeniem na zasadach ogólnych. • ,Ustawodawca w uzasadnieniu do projektowanych zmian wprost wskazał, że uznaje takie surowe podejście za poprawne i nie przewiduje zmiany podejścia ani też nowelizacji art. 28m ust. 5 ustawy o CIT w tym zakresie. Natomiast samą abolicję traktuje jako wyjątkową. • W tym miejscu należy wskazać, że obecna praktyka urzędów skarbowych stwarza wysokie ryzyko dla podatników, dla których nawet jednodniowe spóźnienie lub brak terminowego podpisu na sprawozdaniu finansowym jest uznawany za błąd skutkujący retroaktywną utratą Estońskiego CITu, co może skutkować destabilizacją podatkową i płynnościową danej Spółki. • Postulowanym rozwiązaniem jest wykluczenie terminowego złożenia podpisu pod sprawozdaniem finansowym jako warunek niezbędny do rozliczania się ryczałtem. W szczególności należy zwrócić na fakt, że kluczowym i głównym celem jest zamknięcie i otwarcie ksiąg czyli wyraźne rozdzielenie okresu przed i po skorzystaniu z ryczałtu. Ponadto, kluczowe są także inne warunki, które narzuca ustawodawca tj. nie osiąganie przychodów z wykluczonych źródeł, posiadanie odpowiedniej formy prawnej wraz z prostą strukturą składającą się wyłącznie z osób fizycznych czy zatrudniania co najmniej 3 osób (w przeliczeniu na pełne etaty) nie
--	---	---

			będących udziałowcami, akcjonariuszami ani wspólnikami tego podatnika. W stosunku do tak opisanych warunków, a w szczególności, jeśli dany podmiot je spełnił to brak podpisu pod sprawozdaniem finansowym jest zbyt daleko idącym formalizmem – a kara nieproporcjonalna do skali „przewinienia”.
17. Podatek od przerzuconych dochodów Art. 2 pkt 10 projektu ustawy. (dot. art. 24aa ust. 2 ustawy CIT)	Uchylenie pkt 2 w art. 24aa ust. 2 ustawy CIT, zgodnie z którym warunkiem opodatkowania na zasadzie przerzuconych dochodów jest, aby zagraniczny podmiot powiązany uzyskiwał z tytułu wskazanych w art. 24aa ust. 3 płatności od podatnika i innych polskich spółek powiązanych z podatnikiem, co najmniej 50% przychodów, określonych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym lub przepisami o rachunkowości.	Podatkami od przerzuconych dochodów mogą być dotknięte podmioty, które ponoszą uzasadnione i w pełni rynkowe koszty na rzecz podmiotów powiązanych, w żaden sposób nie będące związane z optymalizacją podatkową.	Planowana zmiana w art. 24aa ust. 2 pkt 2 przez wykreślenie warunku dot. 50% przychodów, spowoduje zwiększenie katalogu podmiotów, u których powstanie zobowiązanie w podatku od przerzuconych dochodów. Zmiana ma charakter czysto fiskalny – przez usunięcie jednego z warunków projektodawca zmierza do zwiększenia wpływów z tego podatku. Istnienie tego warunku powodowało, że podatkami od przerzuconych dochodów były co do zasady dotknięte podmioty funkcjonujące w grupie podmiotów, w której istotny strumień pieniężny (50% przychodów) płynął od polskich spółek do podmiotu zagranicznego w jurysdykcji o stosunkowo niskim opodatkowaniu, co mogło świadczyć o istnieniu struktury będącej wynikiem określonego planowania podatkowego. Wykreślenie tego warunku oznacza, że podatkami od przerzuconych dochodów mogą być dotknięte podmioty, które ponoszą uzasadnione i w pełni rynkowe koszty na rzecz podmiotów powiązanych, w żaden sposób nie stanowiące optymalizacji podatkowej. W dodatku, skoro zmiana ma wejść w życie od 1 stycznia 2026 r., to biorąc pod uwagę etap legislacyjny, <i>vacatio legis</i> jest zdecydowanie zbyt krótkie.

			Poza tym, proponowana zmiana w art. 24aa ust. 2 pkt 3, chociaż określona w Uzasadnieniu wyłącznie jako <i>dostosowawcza</i> (tj. wynikająca z wykreślenia pkt. 2), powoduje istotną zmianę w zakresie podmiotów, objętych podatkiem od przerzuconych dochodów. W aktualnie obowiązującym stanie prawnym, zgodnie z Objasnieniami z 9 września 2025 r.: <i>Zakresem omawianego warunku [tj. z art. 24aa ust. 2 pkt 3 lit. a] powinien być objęty</i> <i>jedynie transfer wybranych kategorii przychodów wskazanych w katalogu zawartym w art. 24aa</i> <i>ust. 3 [...]. Omawianego warunku nie spełni natomiast podmiot powiązany, który ponosi na rzecz innego podmiotu koszty usług lub świadczeń inne niż określone w art. 24aa ust. 3 ustawy CIT.</i> Ograniczenie w pkt 3 kategorii przychodów do tych z art. 24aa ust. 3 wynikało z odwołania się w treści pkt. 3 do treści pkt. 2, który wymieniał przychody z <i>tytułów wymienionych w ust. 3</i>. Natomiast w proponowanym stanie prawnym literalne odczytanie przepisu powoduje, że warunek będzie spełniony zawsze, gdy podmiot powiązany zalicza w koszty podatkowe kwotę równą min. 10% sumy swoich przychodów (wszystkich przychodów, a nie tylko tych, o których mowa w ust. 3). Takie odczytanie przepisu wzmacnia fakt, że w art. 24aa ust. 2 pkt 1 znajduje się odwołanie do przychodów z <i>jednego z tytułów wymienionych w ust. 3</i>. Brak odwołania się w proponowanej treści art. 24aa
--	--	--	---

			ust. 2 pkt 3 do katalogu tytułów z ust. 3 powoduje, że na potrzeby warunku z ust. 2 pkt 3 należałoby uwzględnić sumę wszystkich przychodów, bez względu na tytuł. Trudno zatem będzie sobie wyobrazić podmiot, który nie spełnia tego warunku, zwłaszcza jeśli prowadzi faktyczną działalność operacyjną. W praktyce tylko podmioty nieprowadzące rzeczywistej działalności będą miały tak niskie koszty działalności (tak wysokie narzuty), żeby w koszty podatkowe zaliczyć mniej niż 10% wartości swoich przychodów. A wówczas spełniony zapewne będzie pkt b), a więc te przychody będą się składać na zysk przeznaczony do wypłaty. Skoro warunek będzie spełniony w każdym przypadku, to staje się zbędny, co podważa założenie o racjonalności ustawodawcy. Z uzasadnienia, mimo wyrażonego celu fiskalnego zmian w podatku od przerzuconych dochodów, nie wynika jednak, żeby akurat w zakresie ust. 2 pkt 3 lit. a celem projektodawcy było radykalne ograniczenie funkcji warunku z pkt 3 lit. a, zwiększające potencjalnie katalog podatników tego podatku. Intencja projektodawcy, wyrażona w uzasadnieniu wskazuje bowiem, że w zakresie tego przepisu zmiana ma jedynie charakter techniczny i służy dostosowaniu redakcji przepisu do innych zmian w tekście ustawy. I wreszcie, utrzymany zostaje warunek ust 2 pkt 1., w którym mowa o opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej niż 14,25%. Projektodawca nie odwołał się jednak w żaden sposób w tym miejscu do zasad GLOBE/Pillar2, a więc w kalkulacji tego podatku nie uwzględnił podatku wyrównawczego / <i>Top-up tax</i>, który może być zapłacony w tej zagranicznej
--	--	--	---

			jurysdykcji i w praktyce powodować, że opodatkowania w kraju siedziby podmiotu zagranicznego będzie wyższe niż 14,25%
18. Zmiany w zakresie opodatkowania przychodów otrzymywanych w ramach tzw. „programów lojalnościowych” – art. 10 ust. 4 i 4a, art. 22 ust. 1dc oraz art. 24 ust. 11b ustawy PIT Art 1 pkt 1 lit c. projektu ustawy	Zmiana pozwoli na wyłączenie przychodów z realizacji praw z pochodnych instrumentów finansowych oraz innych praw pochodnych ze źródła z kapitałów pieniężnych i wiąże przychody uzyskiwane z realizacji takich praw ze źródłem przychodów, w ramach którego zostały otrzymane te pochodne instrumenty finansowe lub prawa pochodne (w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o obrocie instrumentami finansowymi), jako nieodpłatne świadczenie lub świadczenie w naturze.	Zmiany niekorzystne dla rozwoju start-upów. Zmiany niekorzystne dla pracodawców oferujących programy motywacyjne dla pracowników niespełniające definicji programów motywacyjnych.	Rozszerzenie stosowania art. 10 ust. 4 ustawy PIT poprzez dodanie odpłatnego zbycia na rzecz emitenta, wystawcy, lub podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 z emitentem lub wystawcą, lub realizacji praw wynikających z papierów wartościowych może okazać się szczególnie dotkliwa dla podmiotów typu start-up, które w wielu przypadkach oferują udziały (tylko potencjalna korzyść, która może pojawić się w przyszłości) jako pakiet wynagrodzenia z uwagi na brak możliwości wypłaty wynagrodzenia na rynkowym poziomie, a zbycie określonych praw lub papierów wartościowych na rzecz emitenta jest często elementem przygotowania tego podmiotu do transakcji (sprzedaży lub wejścia nowego inwestora) i może warunkować taką transakcję nie będąc elementem agresywnego schematu podatkowego. Takie działanie ograniczy powstawanie oraz rozwój start-upów, co jest w szczególności istotne przy szybkim rozwoju sztucznej inteligencji oraz różnych narzędzi z tym związanych, a tym samym wielu podmiotów powstających w tym obszarze. Osoby działające w start-upach podejmują bardzo często ryzyko związane z inwestycją swojego czasu w projekt, który finalnie może okazać się nierentowny.

			Od lat istnieje również spór między orzecznictwem a linią prezentowaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie momentu rozpoznania przychodu z takich programów motywacyjnych. Dla Sp. z o.o. (najczęstsza forma tworzenia przykładowo start-upów) nie będzie możliwe zastosowanie zasad wynikających z art. 24 ust. 11-12 dot. przesunięcia momentu opodatkowania do czasu faktycznej sprzedaży udziałów/akcji. Oznacza to, że sp. z o.o. przy zmianie przepisów i rozpoznawania wszelkich świadczeń związanych z przyznaniem udziałów jako przychód ze stosunku pracy będzie zmuszona do ponoszenia kosztów każdorazowej wyceny wartości udziałów w firmie. Pakiety akcji przy programach lojalnościowych przyznawane są cyklicznie, co będzie miało istotny, niekorzystny wpływ na działalność takich podmiotów. Kolejnym powodem przeciwko takiej zmianie jest opodatkowanie wartości RSU jako przychodu ze stosunku pracy, które mogą stracić na wartości, ale nie mogą zostać zrealizowane przez pracownika. W takiej sytuacji pracownik osiągnie stratę, której nie może w żaden sposób rozliczyć z przychodem ze stosunku pracy. Skoro Ministerstwo Finansów dąży do zwiększenia zainteresowania rynkami kapitałowymi w Polsce, natomiast taka zmiana zniechęci osoby mające możliwość do uczestniczenia w programach motywacyjnych z uwagi na brak różnicy pomiędzy standardowym bonusem, a trzymaniem akcji danej spółki na koncie maklerskim. W regulacjach prawnych nie ma również podstawy, aby w sposób odmienny traktować sytuację osób współpracujących na zasadach B2B oraz umowy o pracę. Tym samym, proponowane zmiany mają na celu wyłącznie interes fiskalny z uwagi na kwalifikację przychodów z
--	--	--	--

			programów motywacyjnych dla pracowników jako przychodu ze stosunku pracy, natomiast dla osób na JDG jako przychodu z kapitałów pieniężnych. Końcowo pracodawcy już obecnie mają problem z retencją oraz przyciągnięciem wysoko wyspecjalizowanych pracowników. Programy lojalnościowe bardzo często były narzędziem wspomagającym proces rekrutacji oraz zatrzymaniem najlepszych talentów. Proponowane zmiany mogą negatywnie wpłynąć na sytuację pracodawców. Podsumowując, zmiany powinny zostać ograniczone wyłącznie do narzędzi agresywnej optymalizacji podatkowej, bez uwzględniania programów lojalnościowych, których rezultatem jest faktyczne objęcie udziałów/akcji w spółce.
--	--	--	--