

Warszawa, dnia 25 lipca 2017 roku

Szanowny Pan
Paweł Gruza
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

W imieniu firm członkowskich ZIPSEE Cyfrowa Polska przesyłam uwagi do projektu *ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne* z 6 lipca 2017 r. Kluczowe zastrzeżenia dotyczą propozycji wprowadzenia w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: **updog**) art. 15e ograniczającego zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na tzw. usługi niematerialne.

1. Wykreślenie art. 15e updog z projektu nowelizacji

Postulujemy wykreślenie z projektu w całości art. 15e updog wprowadzającego limit (5% od EBITDA) dla zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na usługi niematerialne. Wprowadzenie takiego rozwiązania skutkować będzie niemożliwością zaliczenia do kosztów podatkowych większości wydatków na usługi reklamowe, doradcze, księgowe, prawne, badania rynku, rekrutacji pracowników i usługi o podobnym charakterze. W rezultacie znacznie podniesiona zostanie podstawa opodatkowania oraz wzrośnie obciążenie fiskalne z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

Na wstępie zwracamy uwagę, że na polskim rynku działają firmy, które zawarły z Ministrem Finansów formalne porozumienia w sprawach ustalenia cen (ang. *APA – advance pricing arrangement*), które z perspektywy budżetu państwa gwarantuje ustalony próg dochodowości, a w rezultacie odpowiedni, akceptowany przez Ministra Finansów, poziom zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego. Poziom dochodowości zaakceptowany przez organy podatkowe z drogie porozumienia APA uwzględnia funkcję spółki jako podmiotu odpowiedzialnego za działania reklamowe oraz koszty prowadzonej działalności reklamowej, marketingowej czy badań rynkowych. W świetle zawarcia porozumienia APA wyłączenie większości wydatków na takie usługi z bazy kosztów podatkowych jest nieracjonalne, a z perspektywy spółki prowadzi w istocie do podwójnego opodatkowania dochodu.

Pozostałe argumenty przemawiające za wykreśleniem art. 15e z projektu nowelizacji są następujące:

- Proponowany **limit jest bardzo niski** (5% od dochodu, powiększonego o odpisy amortyzacyjne oraz wynik na działalności finansowej). Biorąc pod uwagę wymogi stawiane z jednej strony przez współczesną, wysoce konkurencyjną gospodarkę, a z drugiej strony przez konieczność dostosowania się do wielu wymogów regulacyjnych i sprawozdawczych związanych z prowadzeniem działalności, wydatki ponoszone na usługi reklamowe, marketingowe, badania rynku, jak również na usługi doradcze i prawne stanowią dużą część kosztów ściśle związanych z prowadzeniem działalności i są niezbędne dla jej profesjonalnego prowadzenia. Limit 5% od EBITDA wykluczy, bez jakiegokolwiek merytorycznego uzasadnienia, możliwość zaliczenia większości tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

- Projektowane rozwiązanie **zawęży swobodę przedsiębiorców co do wyboru modelu i strategii prowadzenia działalności**. Jedną ze stosowanych strategii biznesowych jest ponoszenie wydatków na reklamę i marketing przy jednoczesnym utrzymaniu relatywnie wysokiej ceny zbywanych towarów lub usług. Wybór modelu biznesowego (obniżenie ceny towarów lub zwiększenie inwestycji w jego promocję) powinien leżeć wyłącznie w gestii przedsiębiorcy. Wprowadzenie limitu, obejmującego m.in. wydatki na usługi reklamy, ingerować będzie w swobodę wyboru strategii rynkowej, a w rezultacie prowadzić do wyboru strategii, która nie jest najbardziej efektywna z ekonomicznego punktu widzenia.
- Proponowane **ograniczenie pozostaje w sprzeczności z trendami współczesnej gospodarki**, w której rozwiązania oparte na outsourcingu (np. usług księgowych, rekrutacji, prawnych, doradczych, reklamowych i marketingowych) są powszechnie stosowane jako najbardziej wydajne i praktyczne. Wprowadzenie limitu spowoduje odejście od tego rodzaju rozwiązań jako obciążonych wyższymi obciążeniami podatkowymi, co długofalowo skutkować będzie zmniejszeniem efektywności polskiej gospodarki.
- Projektowane **rozwiązanie stoi w sprzeczności z celami nowelizacji** wskazanymi w jej uzasadnieniu. Zgodnie z treścią uzasadnienia, celem projektu jest „*uszczelnienie systemu podatku dochodowego*” (str. 1). Szczegółowe uzasadnienie do art. 15e (str. 21-22) nie wskazuje jednak jak proponowany przepis miałby ten cel realizować. W tej części uzasadnienia projektu wskazuje się jedynie na ograniczenie optymalizacji opartych na przenoszeniu praw majątkowych (np. znaków towarowych) do podmiotów powiązanych i podwyższaniu kosztów poprzez korzystanie z tych praw na podstawie licencji (*nota bene* projekt nowelizacji przewiduje już w tym zakresie zupełnie wystarczające rozwiązanie w nowym art. 16 ust. 1 pkt 64a, a więc dodatkowe ograniczenie w art. 15e ust. 1 pkt 2 jest zbędne). Brak jednak jakiegokolwiek merytorycznego uzasadnienia dla ograniczania kosztów podatkowych dotyczących usług wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 (usługi doradcze, księgowe, badania rynku, prawne, reklamowe itd.). Wydatki ponoszone na wskazane wyżej usługi są niezbędne dla prowadzenia profesjonalnej działalności w wysoce konkurencyjnej gospodarce rynkowej i nie wiążą się z optymalizowaniem obciążeń podatkowych. W swej istocie proponowane rozwiązanie zmierza więc nie do uszczelnienia systemu podatkowego, lecz do nałożenia znacznych dodatkowych obciążeń fiskalnych na większość podatników. Co więcej, proponowane ograniczenie nie wynika z implementacji *dyrektywy RADY (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (zwaną dalej: „dyrektywą ATAD”)*. Należy także zaznaczyć, że przepisy prawa podatkowego zawierają już rozwiązania mające na celu uszczelnienie prawa podatkowego, choćby przepisy o *transfer pricing*, klauzula GAAR, przepisy o CFC, czy obowiązek prawidłowego udokumentowania ponoszonych wydatków.
- Wprowadzenie proponowanego limitu przeloży się także na **zmniejszenie popytu na usługi reklamowe, doradcze, prawne, księgowe, badania rynku czy rekrutacji pracowników** co skutkować może osłabieniem tych branż a w rezultacie zmniejszeniem przychodów budżetowych z podatków generowanych przez te branże.
- Proponowana norma prawna spowoduje także **znaczny wzrost pracochłonności rozliczeń podatkowych po stronie podatników**. Wynika to z konieczności obliczania nowego limitu dla kosztów uzyskania przychodów oraz konieczności kategoryzowania poszczególnych wydatków do różnych grup (tj. usług objętych bądź nieobjętych limitem). Co więcej, w zakresie obliczania limitu przepis nie odwołuje się do dochodu z roku poprzedniego (a zatem należy domniemywać, że podstawę dla obliczenia limitu stanowi dochód z roku bieżącego). W rezultacie, aby mieć pewność, że limit nie zostanie

przekroczony podatnik zmuszony będzie niejako na bieżąco monitorować i przewidywać poziom EBITDA jaki wystąpi na koniec roku oraz weryfikować czy kolejny wydatek może spowodować przekroczenie ustawowego limitu.

- Proponowane rozwiązanie zakłada, z korzyścią dla budżetu państwa, asymetrię pomiędzy sytuacją podatkową podmiotów świadczących usługi wskazane w art. 15e ust. 1 (które to podmioty zobowiązane będą do zapłaty podatku dochodowego z tytułu świadczonych usług) oraz nabywcami tego rodzaju usług (które nie będą uprawnione do rozpoznania kosztów z tytułu większości nabywanych usług). Powyższe potwierdza, że wprowadzenie art. 15e ma **wyłącznie cel fiskalny, i skutkować będzie zwiększeniem obciążeń podatkowych dla większości przedsiębiorców bez uzasadnienia merytorycznego dla takiego rozwiązania.**

Odrębnie wskazać należy na negatywne skutki proponowanej regulacji na działalność badawczo-rozwojową (R&D). Jednym z celów wyrażonych w uzasadnieniu nowelizacji jest „*zwiększeniem innowacyjności gospodarki poprzez stymulowanie wzrostu wydatków na działalność badawczo-rozwojową*”. Rozwiązanie zawarte w proponowanym art. 15e upod. stoi jednak w wyraźnej sprzeczności z tym celem. Należy w szczególności zaznaczyć, że:

- Dla prowadzenia efektywnej działalności badawczo-rozwojowej niezbędne jest ponoszenie kosztów m.in. na usługi doradcze, *know-how* a także nabywanie praw i licencji do różnego rodzaju rozwiązań i wyników badań z dziedziny nauki, technologii, planowania produkcji, tworzenia i projektowania nowych lub ulepszonych produktów. *Nota bene*, istniejąca już preferencja podatkowa wynikająca z art. 18d upod. wprost wskazuje na „*ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi doradcze i usługi równorzędne*” a także na „*koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego*” jako na wydatki, do ponoszenia których podatnicy są zachęceni w celu poprawy innowacyjności gospodarki. Ograniczenie wydatków na powyższe kategorie poprzez wprowadzenie limitu w art. 15e w praktyce przyczyni się do **zniechęcenia podatników do ponoszenia wydatków o charakterze innowacyjnym** i będzie wprowadzać wewnętrzną sprzeczność pomiędzy istniejącą preferencją (art. 18d) a proponowanym limitem (nowy art. 15e).
- Ponadto, podmioty prowadzące działalność badawczo-rozwojową często ustalają wynagrodzenie za świadczone usługi przy zastosowaniu metody „koszt plus”, co oznacza, że wszelkie koszty (w tym na usługi doradcze, ekspertyzy, *know-how*) stanowią podstawę dla obliczenia wynagrodzenia. Tak ustalona podstawa, po powiększeniu o przyjętą marżę, stanowi przychód dla celów podatkowych. W praktyce, przy metodzie „koszt plus”, wszelkie wydatki uwzględniane przy kalkulacji wynagrodzenia za świadczone usługi badawczo-rozwojowe stanowią więc **koszty ściśle powiązane z uzyskiwanym przychodem i jako takie nie powinny podlegać ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów podatkowych**. Długofalowo efektem wprowadzenia limitu będzie **zniechęcenie przedsiębiorców do lokalizowania centrów badawczo-rozwojowych na terenie Polski**.

Poza wskazanymi wyżej argumentami natury merytorycznej, proponowane rozwiązanie budzi także szereg wątpliwości i zastrzeżeń o charakterze techniczno-legislacyjnym. Należą do nich:

- **Braki w uzasadnieniu do projektu** w części dotyczącej limitu 5% od EBITDA na usługi wymienione w art. 15e ust. 1 pkt 1 (str. 21-22 uzasadnienia). Uzasadnienie powinno wyjaśniać jakie są merytoryczne przesłanki dla wprowadzenia tego rodzaju rozwiązania.
- Istniejące (bardzo ograniczone) **uzasadnienie dotyczące nowego art. 15e wydaje się sprzeczne z brzmieniem projektu**. Zgodnie z uzasadnieniem (str. 21) „*w projekcie przewiduje się wprowadzenie do ustawy o CIT regulacji ograniczającej wysokość takich kosztów – do wysokości uprzednio wykazanych przez podatnika przychodów ze zbycia przedmiotowych praw i*

wartości o charakterze niematerialnym.” Nowy art. 15e w proponowanym brzmieniu wprowadza jednak limit w wysokości 5% od kwoty stanowiącej dochód, powiększony o odpisy amortyzacyjne oraz wynik na działalności finansowej (wartość zbliżona do wskaźnika EBITDA), a więc nie odnosi się do przychodów ze zbycia praw i wartości o charakterze niematerialnym. Uzasadnienie projektu jest w tej części niezrozumiałe i mylące.

- Proponowane **przepisy są nieprecyzyjne co najmniej w dwóch obszarach co skutkować będzie wzrostem wątpliwości interpretacyjnych oraz niepewności prawa** po stronie podatników. Po pierwsze, 5%-owy limit kalkulowany ma być od dochodu (w uproszczeniu dochód to przychody podatkowe po odjęciu kosztów uzyskania przychodów). Co istotne, przepis nie odnosi się do wartości z poprzedniego roku podatkowego, a więc należy zakładać, że chodzi o wartości z roku bieżącego. W celu określenia dochodu podatkowego podatnik musi znać kwotę wydatków zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów za dany rok. Z kolei, aby określić jaką część usług niematerialnych można odnieść do kosztów uzyskania przychodów podatnik musi wpięrw ustalić, ile wyniósł dochód podatkowy. Zastosowanie proponowanej regulacji jest więc w praktyce bardzo trudne (lub wręcz niemożliwe), gdyż nie ma możliwości ustalenia dochodu podatkowego bez znajomości całkowitych kosztów uzyskania przychodów. Po drugie, wprowadzenie w art. 15e ust. 1 pkt 1 nieostrego sformułowania „*oraz świadczenia o podobnym charakterze*” prowadzić będzie do niejasności interpretacyjnych oraz znacznych trudności w określeniu katalogu usług objętych limitem. Warto wskazać, że tożsame niejasne sformułowanie funkcjonuje już w art. 21 ust. 1 pkt 2a updop i prowadzi do licznych sporów interpretacyjnych pomiędzy podatnikami oraz organami podatkowymi, jak również do konieczności ustalania faktycznego znaczenia tej normy w drodze orzecznictwa sądów administracyjnych (przykładowo wyrok NSA z 5.07.2016 r, sygn. II FSK 2369/15). Powielanie tego rodzaju nieprecyzyjnych wyrażen w projektowanym art. 15e należy ocenić negatywnie.
- Omawiane **rozwiązanie może budzić wątpliwości co do jego zgodności z prawem Unii Europejskiej** w zakresie pomocy publicznej oraz zakazu dyskryminacji. Poprzez wprowadzenie kwoty „zwolnionej z limitu” do wysokości 1.200.000 zł ustawa wprowadzałaby w istocie preferencje dla mniejszych podmiotów, w przypadku których wydatki na usługi niematerialne są znacząco niższe od podmiotów dużych. W praktyce mniejsze podmioty zwolnione zostałyby z ograniczenia, które w znacznym stopniu dotyczyć będzie pozostałych przedsiębiorców. Tego rodzaju regulacja wymaga wnikliwej analizy od strony zgodności z prawem unijnym, w szczególności z przepisami o dopuszczalnej pomocy publicznej państwa. Takiej analizy brak jednak w uzasadnieniu projektu.

Podsumowując, wprowadzenie proponowanego limitu nie znajduje uzasadnienia ani w świetle celów jakie ma realizować nowelizacja ani też z perspektywy kierunków rozwoju współczesnej gospodarki. Co więcej, proponowany art. 15e updop zawiera niejasne i nieprecyzyjne sformułowania a jego przyjęcie skutkować będzie wzrostem skomplikowania przepisów podatkowych oraz pogłębieniem niepewności prawa po stronie podatników. W związku z powyższym **postulujemy całkowite wykreślenie art. 15e updop z projektu nowelizacji.**

W przypadku pozostawienia art. 15e updop w projekcie, ze względu na wskazane powyżej argumenty, postulujemy co najmniej:

- wykreślenie z projektu w całości przepisu art. 15e ust. 1 **pkt 1** i zastosowanie proponowanego limitu wyłącznie do opłat i należności, o których mowa w art. 15e ust. 1 **pkt 2**; albo

- zastosowanie proponowanego ograniczenia wyłącznie do usług i świadczeń nabywanych od podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 updop.

2. Doprecyzowanie definicji „przychody z zysków kapitałowych” w nowym art. 7b updop

Postulujemy doprecyzowanie brzmienia nowego art. 7b pkt 5 i 6 wskazującego jakie przychody należy zaliczyć do przychodów z zysków kapitałowych.

Zgodnie art. 7b pkt 5 za przychody z zysków kapitałowych uważa się: „przychody ze zbycia wierzytelności”. Proponujemy wyłączenie z tej kategorii wierzytelności powstałych z tytułu sprzedaży towarów i usług w toku podstawowej działalności. Należy bowiem odróżnić wierzytelności powstałe u podatnika w toku zwykłej działalności gospodarczej, niezwiązanych z działalnością kapitałową, od wierzytelności pozyskanych w toku działalności kapitałowej (np. wierzytelności nabytych w celu ich dalszej odsprzedaży albo wierzytelności powstałych w wyniku udzielania pożyczek). Przychód ze sprzedaży zwykłych wierzytelności handlowych, jako ściśle powiązany z podstawową działalnością, powinien mieścić się nadal (tak jak obecnie) w innych źródłach przychodów.

W związku z powyższym proponujemy nadać art. 7b pkt 5 następujące brzmienie: „**przychody ze zbycia wierzytelności, z wyjątkiem wierzytelności powstałych u podatnika z tytułu sprzedaży towarów i usług zarachowanych uprzednio u podatnika jako przychód należny**”.

Zgodnie z art. 7b pkt 6 za przychody z zysków kapitałowych uważa się, między innymi, „przychody z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7”, czyli także ze sprzedaży licencji. Wskazana regulacja nie doprecyzowuje czy dotyczy to wszelkich licencji czy też wyłącznie licencji podlegających amortyzacji podatkowej. Ponadto, nie ma jasności czy przepis ten obejmie także sprzedaż licencji stanowiącą element podstawowej działalności gospodarczej (przykładowo działalność polegającą na nabywaniu licencji do oprogramowania i ich odsprzedaż z marżą, traktowaną na równi ze sprzedażą towarów handlowych). Proponowany przepis powinien jasno wykluczać z definicji zysków kapitałowych sytuacje, gdy licencje stanowią swoisty rodzaj „towaru” a ich sprzedaż przedmiot stałej i zorganizowanej działalności gospodarczej. Trudno bowiem twierdzić, że tego rodzaju działalność należy zaliczyć do odrębnego źródła przychodów „zyski kapitałowe”. Takie podejście byłoby zupełnie nieracjonalne z ekonomicznego punktu widzenia i stałoby w sprzeczności z kwalifikacją przychodów z takiej działalności dla celów rachunkowości.

W związku z powyższym proponujemy aby nowy art. 7b pkt 6 otrzymał brzmienie: „**przychody z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 jeżeli prawa te podlegają u podatnika amortyzacji w rozumieniu ustawy, papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych oraz z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania, w tym z ich najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, jak również przychody z ich zbycia.**”

3. Zmiana w art. 14 – przychód w wysokości ceny rynkowej

Nowe brzmienie art. 14 zakłada wskazanie wprost, że przepis ten odnosi się także do świadczenia usług (obok zbycia rzeczy oraz praw majątkowych). Jednocześnie zdanie drugie w obecnym brzmieniu: „*Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.*” proponuje się zastąpić nowym brzmieniem: „*Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej.*”

Zwracamy uwagę, że w wielu relacjach biznesowych (np. umowy barterowe dotyczące wymiany świadczeń lub wspólnych akcji i działań marketingowych) wartość świadczenia realizowanego przez jedną stronę stosunku prawnego zawartego przez niezależnych (niepowiązanych) przedsiębiorców może przyjmować dla drugiej strony wartość subiektywną, uzależnioną od istniejących w danym momencie uwarunkowań gospodarczych oraz potrzeb nawiązania współpracy. Co więcej, w nowoczesnej gospodarce rynkowej wiele usług ma charakter innowacyjny i nowatorski, w związku z czym ustalenie obiektywnej ceny rynkowej jest niemożliwe (nie występują bowiem na rynku identyczne usługi). Warto także zaznaczyć, że ustalanie pomiędzy podmiotami niezależnymi (niepowiązanymi) ceny świadczeń w oparciu wyłącznie o ich ustalenia umowne (bez odwoływania się do ceny rynkowej) jest całkowicie akceptowana na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług.

Z kolei przepisy updog nie wskazują precyzyjnie jak należy określać cenę rynkową pomiędzy niepowiązanymi podmiotami (art. 14 ust. 2 zawiera jedynie ogólne wytyczne). Zaostrzenie przedmiotowej regulacji poprzez wykreślenie słowa „znacznie” prowadzić będzie do niepewności po stronie podatników oraz będzie kreować zagrożenie kwestionowania rynkowości ustalonej ceny nawet jeżeli – zdaniem organów podatkowych – cena będzie jedynie nieznacznie odbiegać od ceny rynkowej akceptowanej przez te organy.

W związku z powyższym postulujemy:

- pozostawienie w art. 14 odniesienia do ceny **znacznie** odbiegającej od ceny rynkowej; albo
- wprowadzenie jasnego kryterium procentowego (np. 33% jak w art. 14 ust. 3) dopiero po przekroczeniu, którego będą miały zastosowania postanowienia art. 14 ust. 1.

Mam nadzieję, iż nasze uwagi i propozycje spotkają się ze zrozumieniem Ministerstwa Finansów i zostaną uwzględnione na dalszych etapach prac legislacyjnych nad przedmiotowym projektem. Służymy Panu Ministrowi naszą wiedzą i doświadczeniem w celu wypracowania najbardziej efektywnych zapisów w tym zakresie.

Pozostaje do dyspozycji Pana Ministra.