

POLSKI ŁAD

Wpływ na rozliczenia podatkowe przedsiębiorców

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki

Inarda Bielińska, Michał Brągiel, Bogumił Brzeziński, Mariusz Głodek
Hubert Godusławski, Michał Goj, Bartłomiej Kołodziej
Marta Kruszewska, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Jowita Pustuł
Paweł Selera, Grzegorz Sprawka, Paweł Suchocki, Przemysław Szymczyk

POLSKI ŁAD

Wpływ na rozliczenia podatkowe przedsiębiorców

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki

Inarda Bielińska, Michał Brągiel, Bogumił Brzeziński, Mariusz Głodek
Hubert Godustawski, Michał Goj, Bartłomiej Kołodziej
Marta Kruszewska, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Jowita Pustuł
Paweł Selera, Grzegorz Sprawka, Paweł Suchocki, Przemysław Szymczyk

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 października 2022 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Magdalena Fedorowicz

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawoLubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegając przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8286-900-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluger.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wstęp	9
<i>Bogumił Brzeziński</i> Prawo podatkowe – między strategią działania a incydem politycznym	13
<i>Przemysław Szymczyk, Hubert Godusławski, Mariusz Głodek</i> Porozumienie inwestycyjne (interpretacja 590) jako podatkowa zachęta dla największych inwestorów	27
<i>Inarda Bielińska, Michał Brągiel</i> Koszty uzyskania przychodów przy zbywaniu udziałów objętych w wyniku przekształceń	63
<i>Jowita Pustuł</i> Ulgi na innowacyjnych pracowników, prototyp, robotyzację, ekspansję i konsolidację	73
<i>Inarda Bielińska, Michał Brągiel</i> Preferencje podatkowe dla spółek holdingowych	99
<i>Marta Kruszewska, Hubert Godusławski, Przemysław Szymczyk</i> Reforma przepisów dotyczących podatku u źródła wdrożona z dniem 1.01.2022 r. Analiza i ocena prawoporównawcza przeprowadzonych zmian regulacyjnych	107

<i>Grzegorz Sprawka</i> Polski Ład w opodatkowaniu restrukturyzacji od 1.01.2022 r. a prawo unijne	133
<i>Bartłomiej Kołodziej, Paweł Selera</i> Opodatkowanie VAT usług finansowych – nowa opcja dla biznesu	151
<i>Paweł Selera, Bartłomiej Kołodziej</i> Grupa VAT – wsparcie dla inwestycji i rozwoju	169
<i>Krzysztof Lasiński-Sulecki</i> Grupa VAT – polska ustawa a wymogi dyrektywy 2006/112/WE	187
<i>Paweł Suchocki</i> Polski Ład – czy i kiedy korekta deklaracji podatkowej ochroni przed odpowiedzialnością karnoskarbową?	199
<i>Michał Goj</i> Niekaralność korekty deklaracji podatkowej – ewolucja regulacji	213
Bibliografia	225
Autorzy	229

WSTĘP

Wiosną 2021 r. politycy partii rządzącej zaprezentowali wstępne założenia istotnych zmian w systemie podatkowym pod hasłem „Polski Ład”. Wkrótce potem polityczne hasło zaczęto wypełniać treścią w procesie legislacyjnym, który był niewątpliwie krótki, jeśli uwzględnić rozległość proponowanych zmian. Już 29.10.2021 r. została uchwalona ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, która wdraża Polski Ład do systemu prawnego. Jej promulgacja nastąpiła 23.11.2021 r., a znacząca część jej przepisów miała wejść w życie już 1.01.2022 r. Za ekstremalnie krótkie, w zestawieniu z objętością wprowadzonych zmian, trzeba zatem uznać przyjęte *vacatio legis*.

Brak czasu na zapoznanie się z treścią istotnych zmian w prawie podatkowym przez podatników (podobnie zresztą jak przez administrację podatkową) czy wdrożenie zmian w informatycznych systemach księgowych okazał się jednak tylko jedną z wielu bolączek ustawy z 29.10.2021 r. Prace nad jej zmianami zaczęły się już przed 1.01.2022 r. Ustawa ta została dotychczas zmieniona kilkakrotnie zarówno z uwagi na zmiany (nader szybkie) jej założeń politycznych, jak i niedociągnięcia natury legislacyjnej.

Wejściu w życie omawianej ustawy towarzyszyła krytyka ze strony wielu osób zajmujących się profesjonalnie prawem podatkowym, a w szczególności przez środowisko księgowych. Niezależnie od krytyki dotyczącej procesu legislacyjnego i jego wyniku w postaci trudnych do przestrzegania i stosowania przepisów prawnych (przeważnie w podatkach, w których to podatnik czy płatnik podatku musi samodzielnie kwotę

podatku obliczyć, a organ podatkowy ma ponad pięć lat na to, aby to obliczenie ewentualnie zakwestionować), niejednokrotnie negatywnie oceniano kierunek zmian w aspekcie gospodarczym czy społecznym (np. pozbawienie samotnych rodziców prawa do wspólnego rozliczenia z dziećmi w podatku dochodowym od osób fizycznych). Niektóre zmiany reguł opodatkowania mogły wzbudzać istotne wątpliwości w świetle konstytucyjnie umocowanej zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań. Wskazywano tu między innymi nieakceptowalność rozwiązania wykluczającego możliwości opodatkowania dochodów z najmu lokali na zasadach ogólnych (co do zasady po upływie nieco ponad roku od dnia wejścia w życie ustawy) w sytuacji, gdy zwrot kapitału z inwestycji w lokal następuje średnio po około 25 latach.

Polski Ład z hasła reklamowego partii rządzącej stał się raczej hasłem pomijanym współcześnie w publicznych wypowiedziach i może nieco niezręcznym i krępującym w użyciu dla tych, którzy pierwotnie z dużym entuzjazmem go reklamowali. Współcześnie w dyskursie politycznym wspomina się już chyba tylko o historycznej obniżce podatków, co zawiera elementy zgodne z rzeczywistością, gdy chodzi o podniesienie progu podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych (historyczny wymiar tej obniżki umniejsza jednak inflacja) czy kwoty wolnej od podatku, ale już raczej nie o obniżenie niższej stawki tego podatku z 17 do 12%, jeśli uwzględnić brak możliwości odliczenia składki zdrowotnej (9% – do końca 2021 r. odliczanej do poziomu 7,75% podstawy jej wymiaru), wszak 12% plus 7,75% równa się 19,75%, czyli więcej niż 17% (pomijając, dla uproszczenia, zróżnicowanie podstawy wymiaru tych danin). Ponadto część podatników może odnieść pewne korzyści z podwyższenia kwoty wolnej od podatku (która jednak ma zastosowanie do podatku, ale nie do składki zdrowotnej).

Autorzy niniejszego opracowania za cel przyjęli jednak nie tyle powielanie słów krytyki – niejednokrotnie słusznej – pod adresem twórców Polskiego Ładu, a w szczególności tych, którzy podjęli polityczne decyzje o wprowadzeniu ogromnych zmian w systemie podatkowym bez spokojnej i wnikliwej pracy w procesie legislacyjnym i bez przyjęcia stosownego *vacatio legis*, ile zaprezentowanie pewnych nowych rozwiązań i instrumentów prawnych wprowadzonych w ramach ustawy

z 29.10.2021 r. do systemu podatkowego, a które mają szanse na dłużej zostać w tym systemie. Są to rozwiązania interesujące dla przedsiębiorców i, co ważne, często o fakultatywnym charakterze. Przedsiębiorcy mogą zatem sami poddać analizie zasadność skorzystania z pewnych opcji podatkowych, które Polski Ład im zaoferował. Publikacja zawiera prezentację i krytyczną analizę wybranych zmian, może zatem przyczynić się do ułatwienia przedsiębiorcom wspomnianego wyboru.

*Bogumił Brzeziński
Krzysztof Lasiński-Sulecki*

Bogumił Brzeziński

PRAWO PODATKOWE – MIĘDZY STRATEGIĄ DZIAŁANIA A INCYDENTEM POLITYCZNYM

1. Wprowadzenie

We współczesnych społeczeństwach każda praktycznie dziedzina prawa poddana jest presji politycznej i niewiele wskazuje, aby w dającej się przewidzieć przyszłości miało być inaczej. Zmiana poglądów społecznych na otaczający świat oraz instytucje, które na co dzień ten świat organizują, prowadzi zazwyczaj do zmian dostosowawczych w sferze prawnej. Głębsze zmiany, dobrze zaprojektowane i sprawnie wprowadzane, nazywane są z reguły reformami.

Reformowanie prawa podatkowego to jedno z trudniejszych zadań, jakiego mogą podjąć się politycy i realizujący ich pomysły administratorzy. Są co najmniej trzy przyczyny tego stanu rzeczy i, jak się wydaje, mają one tu podstawowe znaczenie.

Przyczyną pierwszą jest mocne zakorzenienie systemu podatkowego w gospodarce. Trudno byłoby obecnie wskazać podatek, który bądź nie byłby w jakiś sposób uwikłany w procesy gospodarcze (produkcja, handel, konsumpcja), bądź to nie odnosił się do skumulowanych rezultatów działalności gospodarczej (majątek). Gospodarowanie charakteryzuje się współcześnie relatywnie dużą dynamiką przemian, i to zarówno co do treści zjawisk gospodarczych (globalizacja, zapędy monopolistycz-

ne wielkich firm, cyfryzacja usług, a nawet wytwórczości), jak i form, w których zjawiska te się przejawiają. To wszystko powoduje, że dotychczasowe konstrukcje prawne opodatkowania, a nawet same idee budowy systemu podatkowego względnie szybko dezaktualizują się i wymagają dostosowawczych zmian¹. Dynamika zmian determinujących kształt prawa podatkowego jest tak duża, że trudno byłoby współcześnie budować programy długookresowe, a nawet i średniookresowo projektować kierunki zmian w prawie podatkowym. Staje się to niekiedy usprawiedliwieniem dla działań czysto reaktywnych w dziedzinie kształtowania prawa podatkowego.

Druą przyczyna trudności w reformowaniu prawa podatkowego jest w określonej mierze konsekwencją przyczyny pierwszej. Złożoność życia gospodarczego i mnożenie się form organizacyjnych, w których się ono przejawia (nowe rodzaje form oraz sposobów ich działania, w tym form prawnych działania), sprawia, że prawo podatkowe *nolens volens* musi ten stan rzeczy uwzględniać i za zmianami w tej dziedzinie w zadowalającym tempie nadążać. To prowadzi prostą drogą do rozrostu wolumenu przepisów prawa podatkowego przez pojawianie się rozwiązań prawnych coraz bardziej szczegółowych czy wręcz kazuistycznych. Jest to zjawisko w znacznej mierze obiektywne, występujące w większości rozwiniętych państwa świata. Tym niemniej ten fakt wydaje się być usprawiedliwieniem do nierobienia niczego, aby zjawisko to – w wielu aspektach z oczywistych względów niekorzystne – utrzymać w ryzach.

Wysoki stopień złożoności prawa podatkowego jest bez wątpienia uciążliwy dla jego adresatów, ale utrudnia także dokonywanie zmian w tym prawie – zmiana jednego przepisu może powodować niepożądane skutki w różnych miejscach całej konstrukcji prawnej podatku. Obrazowo – zmiany w prawie podatkowym zaczynają przypominać wyjmowanie z muru cegieł i próby jego wzmocnienia przez ich kładzenie na koronie tego muru. W sytuacji gdy mur – wbrew powszechnemu przekonaniu – nie łączy cegieł zaprawą murarską, jego rozsypanie się jest tylko kwestią czasu.

¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 228.

Przyczyna trzecia związana jest ze społecznym odbiorem zmian w systemie podatkowym. Zazwyczaj jest tak, że zmiany zarówno mają swoich beneficjentów, jak i są grupy społeczne, które na zmianach nie zyskują, ale wręcz tracą. Chęć politycznego wygrania zmian w systemie podatkowym powoduje, że także komunikaty przekazywane przez sprawujących władzę społeczeństwu nie do końca odzwierciedlają rzeczywiste intencje rządzących i możliwe do przewidzenia konsekwencje zmian. Te ujawniają się w czasie, gdy zmienione prawo już działa.

W społeczeństwie demokratycznym ścierają się rozmaite opinie dotyczące systemu podatkowego. Nie zawsze są one obiektywne i uzasadnione, chociaż najczęściej nawiązują do realnych niedoskonałości rozwiązań systemowych. Ten niekorzystny momentami wpływ opinii publicznej na możliwość reformowania systemu podatkowego można w znacznym stopniu neutralizować przez społeczny dialog na temat opodatkowania, uwzględnianie głosów krytycznych wobec proponowanych rozwiązań jeszcze w trakcie trwania procesu legislacyjnego, przekonujące tłumaczenie przyczyn zmian i przewidywanych ich konsekwencji, ale także „wychowywanie” obywatela na odpowiedzialnego podatnika.

Te rzeczy bywają współcześnie w Polsce w sposób oczywisty zaniebywane, tak że im większy entuzjazm wobec nadchodzących zmian pokazują ich propagatorzy, tym większe podejrzenia społeczne zdaje się to budzić. W takiej sytuacji hasło „wszyscy na zmianach skorzystają” – nawet gdyby generalnie odpowiadało ono realiom – przyjmowane jest z gruntownym niedowierzaniem przez ludzi wielokrotnie doświadczonych istotnymi rozbieżnościami między deklaracjami władzy a realiami systemu. Nie trzeba być zresztą doświadczonym analitykiem, aby mieć świadomość, że uchwalanie w parlamencie między godziną 23.00 a 2.00 dnia następnego przepisów ustawy podatkowej, której projekt przynieśli rzekomo do parlamentu posłowie przed południem tego pierwszego dnia, niczego dobrego nie zwiastuje.

2. Polski Ład – reforma opodatkowania czy tylko zespół zmian dostosowawczych?

Przełom lat 2021/2022 to okres dosyć zasadniczych zmian w polskim prawie podatkowym, zwłaszcza w zakresie opodatkowania dochodów. W momencie powstawania tego tekstu trudno byłoby mówić o zakończeniu procesu zmian, gdyż są one *in statu nascendi*. Paleta zmian nosiła rozmaite – w różnym okresie – nazwy, najczęściej był to „Nowy Ład” bądź „Polski Ład”. Współcześnie ten projekt nie ma wyraźniej etykiety, co może świadczyć o dojściu do świadomości decydentów konstatacji, że słowami nie zaczaruje się rzeczywistości. Dotychczas stosowane w odniesieniu do pakietu proponowanych zmian nazwy skompromitowały się w takim stopniu, że w obiegu publicznym są widoczne nie one, ale ich słowne karykatury. Trzeba ze smutkiem przyznać, że te antyetykiety zmian nie są całkowicie niezasłużone, a określenia takie jak „polski bezład legislacyjny” spotykane są nie tylko w komentarzach czytelników wieści na portalach internetowych, ale także w tytułach raportów renomowanych instytucji analitycznych, odnoszących się do szerszych zagadnień niż te, które są w tym miejscu analizowane².

Pomijając kwestie rozwiązań szczegółowych, które będą przedmiotem rozważań w kolejnych opracowaniach tej książki, warto zwrócić uwagę na niektóre kwestie pryncypialne. Pierwszą z nich jest pytanie, czy zespół względnie szeroko zakrojonych zmian w systemie podatkowym w Polsce zasługuje na miano reformy?

Problematyce reform systemu podatkowego i prawa podatkowego (nie są to bynajmniej synonimy) poświęcono w piśmiennictwie światowym sporo miejsca. Samo pojęcie reform w dziedzinie opodatkowania jest z jednej strony mało precyzyjne, a z drugiej – nadużywane³. Niezbędne

² Zob. przykładowo preludeum do perypetii legislacyjnych związanych z Polskim Ładem – „Polski BezŁad Legislacyjny”. *Rządowy i parlamentarny proces legislacyjny w pierwszych dwóch latach IX kadencji (15 listopada 2019 – 15 listopada 2021)*. XIV raport Obywatelskiego Forum Legislacji, Fundacja Im. Stefana Batorego, Warszawa 2022.

³ B. Brzeziński, *Reformy podatków i prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2011, s. 190.

jest rozróżnienie reform prawa podatkowego oraz reform zasad opodatkowania (nazywanych zazwyczaj reformą podatków)⁴.

Reforma zasad opodatkowania to określone, kwalifikowane zmiany reguł, w oparciu o które podatki są płacone. Zmiana reguł powoduje, że – z punktu widzenia podatnika – jego obciążenia podatkowe mogą wzrosnąć lub zmaleć bądź też mogą pozostać na tym samym poziomie. Reforma prawa podatkowego to zmiana postaci, formy, w jakiej to prawo istnieje. Reforma taka ma na celu ulepszenie tej postaci w kontekście cech, jakich wymaga się od prawa – spójności systemu źródeł, zwięzłości tekstu prawnego, poręczności przepisów, możliwej jednoznaczności sformułowań oraz respektowania cenionych społecznie wartości, jakie powszechnie z prawem są związane.

Zmiana (także reforma) zasad opodatkowania wymaga zawsze zmiany prawa, gdyż to prawo zasady opodatkowania wyraża. Z tego względu w powszechnej świadomości utożsamia się często pojęcie reformy zasad opodatkowania z reformą prawa podatkowego, i to niezależnie od tego, czy w rzeczywistości przeprowadzana jest reforma, czy też następuje tylko zmiana zasad opodatkowania⁵.

Zmianom, a nawet reformie zasad opodatkowania nie musi jednak towarzyszyć reforma prawa podatkowego. Zmienione zasady mogą znaleźć wyraz w tych samych strukturach systemu źródeł prawa podatkowego, w przepisach tworzonych według dotychczas obowiązującej manieri itp. Przymiarki legislacyjne prowadzone dotąd w ramach programu Polskiego Ładu nie zawierają żadnych elementów reformy prawa podatkowego.

Wielce dyskusyjne jest to, czy w wypadku Polskiego Ładu można mówić o reformie zasad opodatkowania czy zaledwie o rozbudowanym zespole zmian w tym prawie. Nie każda zmiana zasad opodatkowania czy też zmiana prawa podatkowego zasługuje na miano reformy podatkowej. Słowo reforma (łac. *reformatio*) oznacza nadanie określonemu obiektowi

⁴ B. Brzeziński, *Reformy podatków...*, s. 190 i n.

⁵ B. Brzeziński, *Zagadnienie reformy prawa podatkowego [w:] System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 482.

Publikacja omawia istotne zmiany w polskim prawie podatkowym z lat 2021–2023. Niektóre z nich mają wysoce innowacyjny charakter. W ramach tzw. Polskiego Ładu przyjęto kilka rozwiązań prawnych o opcjonalnym charakterze dla przedsiębiorców, m.in. w sferze podatków dochodowych, podatku od towarów i usług, Ordynacji podatkowej, w tym:

- nowe ulgi,
- preferencje dla spółek holdingowych,
- opodatkowanie usług finansowych,
- grupy VAT,
- porozumienie inwestycyjne.

Analizie poddano także zmiany w prawie podatkowym i prawie karnym skarbowym o dużej doniosłości praktycznej, dotyczące m.in. podatku u źródła czy wpływu korekty deklaracji na odpowiedzialność karną skarbową.

Autorami opracowania są zarówno teoretycy, jak i praktycy prawa, w tym doradcy podatkowi i pracownicy Ministerstwa Finansów.

Książka jest przeznaczona dla doradców podatkowych, ekonomistów, księgowych adwokatów, radców prawnych, sędziów, prokuratorów. Zainteresuje pracowników administracji, menedżerów i przedsiębiorców.

Bogumił Brzeziński – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, dr h.c. Uniwersytetu Łódzkiego; specjalizuje się w prawie podatkowym, w szczególności w problematyce ogólnej prawa podatkowego oraz problematyce jego wykładni; autor ponad 800 opracowań naukowych, popularnonaukowych i dydaktycznych z tego zakresu.

Krzysztof Lasiński-Sulecki – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika; dyrektor Ośrodka Studiów Fiskalnych UMK; doradca podatkowy; członek powołanej przez Komisję Europejską VAT Expert Group; członek zarządu polskiego oddziału International Fiscal Association.



9788382869002 W01P01

ISBN 978-83-8286-900-2



9 788382 869002

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca



CENA 149 ZŁ (W TYM 5% VAT)

