



**Stanowisko  
Izby Gospodarki Elektronicznej  
dotyczące  
projektu nowelizacji ustaw o CIT i PIT  
12.10.2017**

W odpowiedzi na projekt z dnia 22 września 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (**CIT**), ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (**PIT**), oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, zwany dalej „**Nowelizacją**” opublikowany na stronach Biuletynu Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji, Izba Gospodarki Elektronicznej, zwana dalej „**e-Izba**”, przedstawia następujące stanowisko odnoszące się do wybranych planowanych zmian ustawodawczych.

## Spis treści

- I. Najważniejsze uwagi do Nowelizacji
- II. Uzasadnienie
  - 1. Modyfikacja przepisów o niedostatecznej kapitalizacji
  - 2. Ograniczenie kosztów usług niematerialnym oraz opłat i należności za korzystanie z praw lub wartości niematerialnych i prawnych
  - 3. Pozycja konkurencyjna polskich przedsiębiorców względem zagranicznego
- III. Propozycje zmian projektowanych przepisów

### I. Najważniejsze uwagi do Nowelizacji

Zgodnie z wyjaśnieniami Ustawodawcy celem Nowelizacji jest wprowadzenie przepisów uszczelniających system podatku dochodowego od osób prawnych, w tym poprzez implementację 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 (dalej „Dyrektywa ATAD”). Ustawodawca wskazuje również na konieczność uszczelnienia systemu podatku dochodowego przez wyeliminowanie niepożądanych działań prowadzących do nieuzasadnionego zmniejszenia podstawy opodatkowania. Przepisy Nowelizacji ukierunkowane są na ułatwienie prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności przez małych i średnich przedsiębiorców, w tym poprzez wprowadzenie rozwiązań o charakterze upraszczającym i precyzującym obecnie funkcjonujące regulacje.

Jako organizacja reprezentująca firmy z branży cyfrowej, e-Izba skupiła się głównie na analizie skutków regulacji dotyczących niedostatecznej kapitalizacji oraz limitu kosztów usług niematerialnych oraz opłat i należności za korzystanie z praw lub wartości niematerialnych i prawnych. **W ocenie e-Izby planowane w Nowelizacji zmiany przepisów będą miały bardzo negatywne skutki dla polskich przedsiębiorców z branży gospodarki cyfrowej i nie zrealizują celów zakładanych przez Ustawodawcę.**

- a. Nowelizacja wpłynie negatywnie na realizację celów Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju, poprzez zmniejszenie inwestycji zagranicznych w nowe technologie w Polsce oraz ograniczenie innowacyjności i konkurencyjności polskich firm z branży cyfrowej. Duża część istniejących przedsiębiorstw może zdecydować się na ograniczenie swojej działalności w Polsce lub przeniesienie jej za granicę, co zmniejszy znacząco wpływy z płaconych podatków.
- b. Zmiany przepisów spowodują znaczące spowolnienia dynamiki wzrostu branży gospodarki cyfrowej oraz rozwoju sektora usług biznesowych (centra usług wspólnych) wymagających zaawansowanych technologicznie i innowacyjnych rozwiązań, które są jednymi z najszybciej rozwijających się gałęzi





polskiej gospodarki. Utrudnienia w rozwoju tego sektora mogą spowodować obniżenie wzrostu gospodarczego Polski, co przełoży się na zmniejszenie liczby wysoko wyspecjalizowanych miejsc pracy.

- c. Przepisy Nowelizacji nie wprowadzają ułatwień w prowadzeniu działalności gospodarczej przez przedsiębiorców. Wpłyną natomiast na ograniczenie konkurencyjności polskich przedsiębiorstw, przez co nie będą one w stanie efektywnie rywalizować z zagranicznymi firmami, których nie będą dotyczyły limity kosztów podatkowych. Zmniejszy to atrakcyjność Polski dla potencjalnych inwestorów na tle innych krajów UE.
- d. Nie zostanie wyeliminowany problem uszczelnienia systemu podatku dochodowego i zwiększenia wpływów z zapłaconych podatków dochodowych. Wpływy z podatków mogą ulec znaczącemu zmniejszeniu.

### II. Uzasadnienie

#### 1. **Modyfikacja przepisów o niedostatecznej kapitalizacji (limit w wysokości 30% wskaźnika zbliżonego do EBITDA) - Art. 2 pkt 16 Nowelizacji (art. 15c ustawy o CIT).**

Nowelizacja przewiduje zmianę przepisów o niedostatecznej kapitalizacji przez wprowadzenie rocznego limitu kosztów uzyskania przychodów z tytułu finansowania dłużnego w wysokości 30% kwoty wyliczonej wg formuły zbliżonej do EBITDA danej firmy. Ograniczenie to miałyby zastosowanie do wydatków przekraczających kwotę 3 mln zł rocznie (podwyższona z 1,5 mln zł). Celem wprowadzenia przepisów art. 15c ustawy o CIT jest realizacja rozwiązań wskazanych w art. 4 Dyrektywy. Nowelizacja przewiduje jedynie część wyłączeń i odstępstw przewidzianych w Dyrektywie ATAD, mianowicie:

- a. Projekt nowelizacji zakłada ustalenie limitu 3 mln zł powyżej którego koszty z tytułu finansowania dłużnego w danym roku podatkowym nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Tymczasem Dyrektywa ATAD umożliwi także pełne odliczenia takich kosztów finansowania zewnętrznego, uzyskanego przez podatnika od podmiotu niezależnego w rozumieniu Dyrektywy ATAD.
- b. Zgodnie z Nowelizacją, przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego, nie bierze się pod uwagę kosztów tego finansowania wynikających z pożyczek wykorzystywanych do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej (art. 4 ust 4b Dyrektywy ATAD). Ustawodawca całkowicie nie uwzględnił treści art. 4 ust 4a Dyrektywy ATAD, który przewiduje możliwość wyłączenia z tej nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego poniesionych na pożyczki, w przypadku, gdy dotyczące ich umowy zostały zawarte przed dniem 17 czerwca 2016r.
- c. Nowelizacja przewiduje, że koszty finansowania dłużnego wyłączone w danym roku podatkowym z kosztów uzyskania przychodów, podlegają zaliczeniu do takich kosztów w następnych 5 latach podatkowych. Dyrektywa ATAD dopuszcza przeniesienie nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego które nie mogą zostać odliczone w bieżącym roku rozliczeniowym na przyszłe okresy - bez ograniczeń czasowych oraz niewykorzystanej wartości odsetek - na okres 5 lat podatkowych.

Ustawodawca pominął bardziej liberalne rozwiązania przewidziane Dyrektywą ATAD, które byłyby korzystne dla polskich podatników i wpłynęłyby na wzrost ich konkurencyjności, a także atrakcyjność polskiego systemu podatkowego. Wybór najbardziej restrykcyjnego rozwiązania nadmiernie i niepotrzebnie ogranicza konkurencyjność krajowych podmiotów na rynku UE. Może to zagrozić polskim przedsiębiorcom na rynku UE i spowodować ich exodus do państw członkowskich, które zaimplementowały bardziej liberalne i korzystniejsze dla podatników rozwiązania Dyrektywy ATAD.

#### 2. **Ograniczenie kosztów usług o charakterze niematerialnym oraz opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości niematerialnych i prawnych (limit w wysokości 5% wskaźnika zbliżonego do EBITDA) - Art. 2 pkt. 17 Nowelizacji (art. 15e ustawy o CIT)**





Przepisy Nowelizacji zakładają ograniczenie wydatków na określone usługi niematerialne (usługi doradcze, badania rynku, reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń, oraz świadczeń o podobnym charakterze) oraz opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości niematerialnych, które mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu do poziomu 5% kwoty wyliczonej według formuły zbliżonej do EBITDA danej firmy.

Ograniczenie to miałyby zastosowanie do wydatków przekraczających kwotę 3 mln zł rocznie (podwyższona z 1,5 mln zł), i ma dotyczyć jedynie wydatków poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych.

Nowelizacja przewiduje, że wydatki, które zostały wyłączone z kosztów uzyskania przychodów w danym roku podatkowym, podlegają zaliczeniu do takich kosztów w następnych 5 latach.

W ocenie e-Izby planowane limity kosztów usług niematerialnych, opłat i licencji nie mają żadnego prawnego i ekonomicznego uzasadnienia. Wprowadzenie w porównaniu z pierwotnym projektem Nowelizacji treść tych przepisów została zmodyfikowana na korzyść podatków m.in. poprzez podniesienie limit kosztów, wyłączenie z zakresu jego stosowania wydatków na usługi nabyte od podmiotów niepowiązanych. Jednakże zdaniem E-Izby powyższe zmiany nie są wystarczające by zneutralizować negatywne skutki ekonomiczne i gospodarcze wejścia w życie tych przepisów Nowelizacji.

Wprowadzenie limitów kosztów uzyskania przychodów dla usług uderzyłoby przede wszystkim w duże i średnie firmy z branży gospodarki cyfrowej oraz z sektora usług biznesowych (centra usług wspólnych), świadczące usługi e-commerce, IT, przetwarzania danych, księgowo, reklamowe oraz inne usługi z wykorzystaniem technologii informatycznych. W porównaniu do tradycyjnych gałęzi gospodarki działalność firm z tej branży charakteryzuje się relatywnie dużymi wydatkami na usługi niematerialne i licencje w zakresie wysoce wyspecjalizowanych rozwiązań informatycznych, gdyż wykorzystują w znacznym stopniu nowoczesne technologie.

Nowelizacja będzie miała negatywny wpływ zwłaszcza na podmioty tworzące grupy kapitałowe, które w ramach tej grupy utworzyły wyspecjalizowane centra outsourcingu usług wspólnych świadczące określone usługi np. outsourcingu procesów biznesowych, usług IT czy badawczo-rozwojowych (R&D) na rzecz pozostałych podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej. Centra usług opierają swoją działalność w zdecydowanej większości na usługach niematerialnych, opłatach i należnościach licencyjnych oraz know-how, także zakupionych od podmiotów powiązanych. Wzajemne świadczenie usług pomiędzy podmiotami powiązanimi z grupy kapitałowej i zbiorcze nabywanie takich usług od podmiotów zewnętrznych, ma na celu obniżeniu kosztów operacyjnych i zwiększeniu efektywności wykorzystania środków przez całą grupę, a nie optymalizację podatkową grupy.

Co do zasady podmioty działające na rynku e-commerce nie refakturować wprost nabywanych usług niematerialnych, często nie stanowią one też bezpośredniego koszt wytworzenia towaru czy usługi. W częstych przypadkach koszt nabycia takich usług stanowi znaczący koszt pośredni w prowadzonej działalności. W związku z tym, ograniczenie odliczalności podatkowej kosztów znacząco dotknie przedsiębiorstwa działające w branży tej branży.

Branża cyfrowa jest jedną z najszybciej rozwijających się gałęzi polskiej gospodarki. Według danych BCG w tym roku polski rynek e-commerce wynosi 36 mld złotych, co stanowi ponad 3% polskiego PKB, a dynamika wzrostu branży szacowana jest na około 20% rocznie. Z kolei zgodnie z najnowszym raportem ABSL „Sektor Nowoczesnych Usług Biznesowych w Polsce 2017”, w roku 2017 w Polsce funkcjonowało łącznie 1078 centrów usług biznesowych (polskich i zagranicznych) zatrudniających łącznie 244 tys. osób. W okresie ostatnich 12 miesięcy zatrudnienie w sektorze nowoczesnych usług biznesowych w Polsce wzrosło o 32 tys. osób (o 15%), z czego ¼ nowych miejsc pracy wygenerowały centra zagraniczne.



Firmy z branży cyfrowej tworzą atrakcyjne miejsca pracy zarówno dla absolwentów, jak i osób z doświadczeniem zawodowym, gdyż gwarantują stabilne zatrudnienie na umowę o pracę, konkurencyjne wynagrodzenie i szereg benefitów pozapłacowych dla swoich pracowników takich jak pakiety medyczne, kursy językowe, studia podyplomowe. Sektor ten przyczynia się również do rozwoju infrastruktury i innych branża np. rynku powierzchni biurowych, najmu mieszkań czy usług szkoleniowych. Przekłada się to na znaczące wpływy do budżetu Państwa zarówno z tytułu podatków dochodowych (CIT i PIT), jak i podatku od towarów i usług (VAT) i podatek od nieruchomości.

Przyjęcie Nowelizacji w obecnym kształcie przyczyni się do spowolnienia dynamiki wzrostu branży gospodarki cyfrowej, w tym rozwoju sektora nowoczesnych usług biznesowych wymagających zaawansowanych technologicznie i innowacyjnych rozwiązań, co spowoduje, że Polska straci pozycję lidera. Utrudnienia w rozwoju sektora branży cyfrowej zahamują liczbę powstających wysoko wyspecjalizowanych miejsc pracy tworzonych przez tą branżę i zmniejszą wpływy do budżetu Państwa z płaconych podatków.

Skutkiem ekonomicznym wprowadzenia limitów odliczeń usług niematerialnych i opłat licencyjnych, będzie utrudniony dostęp i wzrost cen usług świadczonych przez podmioty z branży cyfrowej (średnio o 19%) w wyniku przerzucania kosztów Nowelizacji na klientów. Zwiększą się również koszty prowadzonej działalności gospodarczej, przez co polskie firmy nie będą one w stanie efektywnie konkurować z zagranicznymi firmami. Jeżeli usługi krajowych podmiotów będą droższe od podobnych usług świadczonych przez firmy zagraniczne, to konsumenci wybiorą tańszą ofertę zagranicznych firm, których nie będą dotyczyły limity w zakresie zaliczenia wydatków do kosztów podatkowych. Może to zagrozić polskim przedsiębiorcom na rynku UE, powodując znaczący spadek ich przychodów i konieczność zakończenia działalności gospodarczej, zwłaszcza przez mniejsze podmioty.

W ocenie e-Izby Ustawodawca nie powinien ograniczać odliczania dla celów podatkowych usług niematerialnych oraz opłat i należności licencyjnych, jeżeli zakłada zaangażowanie w rozwój firm technologicznych i innowacyjności dużych przedsiębiorstw w ramach realizacji Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju.

Efekt projektowanych zmian istotnie wpłynie na ograniczenie inwestycji w nowe technologie w Polsce, gdyż zarówno krajowe i międzynarodowe grupy kapitałowe nie będą skłonne lokować w naszym kraju podmiotów prowadzących zaawansowaną technologicznie działalność i wymagającą specjalistycznej wiedzy. Ograniczą swoją działalność w Polsce do wykonywania prostych i niezaawansowanych prac montażowo-produkcyjnych. Duża część istniejących przedsiębiorstw może zdecydować się na przeniesienie swojej działalności poza Polskę do krajów UE, w których nie będą obowiązywać limity w zakresie zaliczenia wydatków do kosztów podatkowych.

Jednocześnie e-Izba podkreśla, że regulacje Nowelizacji nie przyczynia się do uszczelnienia systemu podatku dochodowego, przez ograniczenie schematów optymalizacyjnych czy sztucznego podwyższania kosztów usług.

Podobne skutki podatkowe mogą zostać uzyskane w ramach obecnie obowiązujących przepisów dotyczących cen transferowych, czy tzw. klauzuli obejścia prawa, które są stosowane przez organy podatkowe w bieżących kontrolach. Wykładnia tych przepisów, w przeciwieństwie do Nowelizacji nie budzi większych wątpliwości, głównie z uwagi na ich spójność z wytycznymi OECD oraz orzecznictwo i długoletnią praktykę ich stosowania. Skuteczne stosowanie dotychczasowych narzędzi, zamiast wprowadzania nowych regulacji, pozwoli na osiągnięcie lepszych efektów i uchroni branżę przed ryzykiem ograniczenia dynamiki wzrostu i utraty kondycji finansowej.



**III. Propozycje zmian projektowanych przepisów**

W świetle powyższego, postulujemy przyjęcie bardziej liberalnych rozwiązań Dyrektywy ATAD w zakresie ciennej kapitalizacji oraz całkowite zaniechanie wprowadzenia przepisów art. 15e ustawy o CIT, przewidujących ograniczenie kosztów podatkowych.

Warszawa 12.10.2017

Patrycja Sass-Staniszevska

Prezes Zarządu  
Izby Gospodarki Elektronicznej

Marta Kasztelan

Koordinator grupy legislacyjnej/podatkowej e-Izby  
Doradca podatkowy/partner  
Sowiński i Partnerzy Kancelaria Radców  
Prawnych i Doradcy Podatkowego sp. p.