

Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 4)

Calendar for Polish Deal Tax Changes (part 4)

Jan Sarnowski, LL.M.

LL.M., doradca podatkowy, Zakład Podatków Instytutu Finansów Kolegium Zarządzania i Finansów SGH w Warszawie, ORCID: 0000-0001-5538-0109

Streszczenie

Opracowanie stanowi kontynuację zapoczątkowanego na łamach czasopisma w listopadzie i kontynuowanego w grudniu 2021 r. oraz styczniu 2022 r. projektu omawiania w ujęciu dynamicznym zmian, które wprowadza w polskim systemie podatkowym ustawa 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 ustaw¹, nazywana „Polskim Ładem”. W artykule poświęcono uwagę trzem wybranym instytucjom związanym z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne. Instytucje, czyli przejściowy ryczałt od dochodów, ulgę na robotyzację i ulgę CSR łączy fakultatywny charakter. Dwie z nich (przejściowy ryczałt od dochodów oraz ulga na robotyzację) mają także charakter przejściowy i mogą być stosowane tylko w ściśle określonych ramach czasowych. Mogą potencjalnie oddziaływać na prawa i obowiązki podatników w rozliczeniu rocznym za rok 2022 (ulgi na robotyzację i CSR) lub po przeprowadzeniu stosownej, dedykowanej procedury, która rozpocząć może się najprędzej w dniu 1 października 2022 r. Z uwagi jednak na kształt przesłanek ich zastosowania, uwagę podatników na konstrukcję każdej z nich warto zwrócić już dzisiaj.

Słowa kluczowe: zmiany w polskim systemie podatkowym, Polski Ład, przejściowy ryczałt od dochodów, ulga na robotyzację, ulga CSR.

Abstract

The paper is a continuation of a project initiated in the journal in November and continued in December 2021 and January 2022 to discuss, in a dynamic manner, the changes introduced to the Polish tax system by the Act of 29 October 2021 amending the personal income tax act, the corporate income tax act and certain other acts, referred to as the „Polish Deal”. The article focuses on three selected institutions related to personal income tax, corporate income tax and lump-sum income tax on certain incomes earned by natural persons. The institutions, namely the transitional lump sum tax on income, the robotisation allowance and the CSR allowance, are linked by their voluntary nature. Two of them (the transitional lump sum tax on income and the relief on robotisation) are also transitional in nature and can only be applied within a well-defined time frame. They could potentially affect taxpayers' rights and obligations in the annual return for 2022 (robotisation and CSR reliefs) or after an appropriate dedicated procedure, which could start at the earliest on 1st October 2022. However, given the shape of the rationale for their application, taxpayers' attention to the construction of each of them is worth drawing today.

Key words: changes in the Polish tax system, Polish Deal, transitional lump sum tax on income, allowance for robotisation, CSR allowance.

WPROWADZENIE

Opracowanie niniejsze stanowi ostatnią, czwartą część projektu omówienia zmian podatkowych wprowadzanych do polskiego systemu podatkowego ustawą z dnia 29 października 2021 r.². W opracowaniu zwrócono uwagę na trzy instytucje związane z podatkami dochodowymi. Są nimi pierwsza od 30 lat abolicja podatkowa dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych, podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zryczałtowanego podatku docho-

dowego od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne pod postacią przejściowego ryczałtu od dochodów, a także dwie nowe, nieobecne dotąd w polskim porządku prawnym ulgi podatkowe dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którymi są tzw. ulga na robotyzację oraz ulga CSR. Przepisy regulujące omawiane instytucje weszły w życie z dniem 1 stycznia 2022 r., natomiast odczuwalny skutek na prawa i obowiązki podatników mogą wywrzeć

w terminie późniejszym. W tej też kolejności omówiono je w tekście opracowania. Każdą z nich cechuje fakultatywność – podatnicy mogą, lecz nie muszą z nich korzystać. Tym z nich, którzy się na to zdecydują, warto zwrócić uwagę na kilka znajdujących się w ich konstrukcji elementów.

1. PRZEJŚCIOWY RYCZAŁT OD DOCHODÓW

Najlichnieszca grupa przepisów ustawy z dnia 29 października 2021 r. (art. 27-49, wchodzące w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.) wprowadza szczególnego rodzaju rozwiązanie będące rodzajem abolicji podatkowej, pod postacią jednorazowego, zryczałtowanego podatku dochodowego nazwanego „prześciowym ryczałtem od dochodów”. Jest to instytucja stanowiąca krajową wersję rozwiązania znanego na świecie jako *voluntary disclosure*. Stanowi ono narzędzie zalecane państwom przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy do wykorzystania w nadzwyczajnych okolicznościach, m.in. takich jak pandemia Covid-19³. Opodatkowanie tą szczególną daniną wiąże się z jednoczesnym osiągnięciem przez podatnika korzyści polegającej na uzyskaniu retroaktywnego zwolnienia w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, w zakresie objętych nim przychodów i dochodów.

Przepisy ustawy z dnia 29 października 2021 r. zawierają kompleksową regulację instytucji ryczałtu. W ich gronie znajdują się przepisy rozmaitej treści i natury, nie tylko podatkowej. Można podzielić je na kilka grup:

- 1) Przepisy regulujące elementy konstrukcyjne przejściowego ryczałtu,
- 2) Przepisy proceduralne, wskazujące tryb zgłoszenia dochodu do opodatkowania przejściowym ryczałtem i odpowiednie kompetencje organów podatkowych oraz uprawnienia podatnika,
- 3) Przepisy ustrojowe, regulujące ustrój i skład Rady do Spraw Repatriacji Kapitału oraz jej kompetencje w obrębie przejściowego ryczałtu,
- 4) Pozostałe, obejmujące przepisy karnoskarbowe i odsyłające.

Przedmiot opodatkowania ryczałtem określają przepisy art. 27-29. Co do zasady, opodatkowaniu podlegają dochody lub przychody, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴, 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ oraz 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁶, a zatem objęte obowiązkiem podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych, prawnych oraz na podstawie ustawy o niektórych przychodach osiąganych przez osoby fizyczne. Przepis art. 27 ust. 1, w sześciu punktach, w sposób przykładowy, wskazuje możliwe zdarzenia mogące warunkować istnienie nadających się do objęcia ryczałtem dochodów i przychodów, wymieniając:

- 1) nieujawnienie w całości lub w części tych dochodów (przychodów),

- 2) nieujawnienie w całości lub w części źródła powstania tych dochodów (przychodów),
- 3) przeniesienie lub posiadanie w jakiegokolwiek formie kapitału poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w zagranicznej jednostce w rozumieniu art. 30f ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. lub art. 24a ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.,
- 4) stosowanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w sposób niezgodny z kontekstem użycia postanowień tych umów, z ich celem oraz zamiarami państw-stron tych umów,
- 5) nierzeczywistą rezydencję podatkową,
- 6) osiągnięcie innej niż wymieniona w pkt 1-5 korzyści podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 18 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷.

Nie jest to jednak katalog o charakterze zamkniętym, a jedynie dopełnienie określenia zawartego w zd. 1. Charakter zawężający względem przedmiotu opodatkowania, którym ogólnie ujęte, są „dochody lub przychody, które nie zostały zadeklarowane w całości lub w części do opodatkowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., 15 lutego 1992 r. oraz 20 listopada 1998 r.” wykazuje przepis art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r. Nakazuje on dla potrzeb stosowania przepisu art. 27 ust. 1 uwzględniać tylko zdarzenia wykazujące pośredni lub bezpośredni wpływ na wysokość przejściowego ryczałtu od przychodów.

Zakres negatywny dla przedmiotu opodatkowania wyznaczają przepisy art. 28 pkt 1-2 ustawy z dnia 29 października 2021 r., wskazujące katalog dochodów wyłączonych z opodatkowania ryczałtem, a zatem niepodlegających abolicji. Są to dochody:

- 1) powstałe w wyniku popełnienia przestępstwa, w tym w przypadku zbiegu z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym oraz
- 2) powstałe w wyniku popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba że podmiot lub sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, działający w imieniu podmiotu, zawiadomi o popełnieniu tego czynu zabronionego właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Powinien tego dokonać jednocześnie ze złożeniem wniosku o opodatkowanie tych dochodów przejściowym ryczałtem od dochodów, z zastrzeżeniem bezwzględного wyłączenia z przepisu art. 28 pkt. 1 wskazanego powyżej.

Regulacje powyższe uzupełnia przepis art. 29, wskazujący wysokość dochodu kwalifikowanego jako przedmiot opodatkowania. Należy podkreślić, iż wyliczenie zawarte w tym przepisie ma charakter alternatywy rozłącznej, przedmiotem opodatkowania będzie zatem dla podatnika każdorazowo dochód określony według tej z formuł, która najlepiej odpowiada jego sytuacji. Kryterium wyboru pomiędzy nimi jest zdarzenie skutkujące powstaniem niezadeklarowanych do opodatkowania w całości lub części przychodów lub dochodów. Zgodnie z jego postanowieniami, przedmiotem opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów jest dochód odpowiadający:

- 1) wysokości przychodu, jaki byłby określony u podatnika ustawą z dnia 26 lipca 1991 r., 15 lutego 1992 r. oraz 20

listopada 1998 r., pomniejszonego o wydatki poniesione bezpośrednio w celu jego uzyskania, jeżeli te wydatki nie zostały odliczone przy określaniu zobowiązania w podatku dochodowym w jakiegokolwiek formie, a przedstawione przez podmiot dowody poniesienia tych wydatków nie budzą wątpliwości, albo

- 2) wysokości przychodu, jaki byłby przez podatnika lub przez płatnika określony na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., 15 lutego 1992 r. oraz 20 listopada 1998 r. oraz z uwzględnieniem postanowień właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyby obowiązek podatkowy był wykonany w sposób zgodny z przedmiotem i celem tej umowy, albo
- 3) wysokości przychodu z kapitału przeniesionego lub posiadane go poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w związku ze zmianą rezydencji podatkowej, pomniejszonego o wydatki poniesione bezpośrednio w celu uzyskania tego przychodu, jeżeli te wydatki nie zostały odliczone przy określaniu zobowiązania w podatku dochodowym w jakiegokolwiek formie, a przedstawione przez podmiot dowody poniesienia tych wydatków nie budzą wątpliwości, albo
- 4) 25% wartości kapitału przeniesionego lub posiadane go poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w związku ze zmianą rezydencji podatkowej, albo
- 5) wartości korzyści podatkowej w rozumieniu przepisu art. 3 pkt 18 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r., innej niż wymieniona w pkt 1-3 powyższego wyliczenia.

Określenie podmiotu opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów zawiera przepis art. 27 ust. 1 *in fine*, przepis art. 27 ust. 3 oraz przepis art. 28 pkt 3 ustawy z dnia 29 października 2021 r. Co do zasady, podatnikami przejściowego ryczałtu mogą być osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej bez względu na miejsce zamieszkania, siedziby, zarządu lub rejestracji, będące podatnikami podatków dochodowego od osób fizycznych, dochodowego od osób prawnych oraz zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, podlegające którym niezgłoszone do opodatkowania dochody lub przychody mogą stanowić przedmiot ryczałtu. Do grona potencjalnych podatników tych podatków, mogących stać się podatnikami przejściowego ryczałtu, na mocy przepisu art. 27 ust. 3 zalicza się także płatników zobowiązanych do poboru podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych od niezgłoszonych do opodatkowania, pochodzących z tych podatków przychodów lub dochodów. Dopełnieniem określenia podmiotu opodatkowania przejściowym ryczałtem jest wyłączenie podmiotowe zawarte w przepisie art. 28 pkt 3, na mocy którego nie mają uprawnienia do skorzystania z niego ci z potencjalnych podatników, wobec których, w dniu złożenia wniosku o opodatkowanie, prowadzone jest postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa, mające za przedmiot dochody wskazane w przepisie art. 29. Podatników przejściowego ryczałtu na mocy przepisów art. 27 ust. 1 *in fine* i art. 27 ust. 3, ustawa z dnia 29 października 2021 r. nazywa zbiorczo „podmiotami”.

Podstawę opodatkowania przejściowym ryczałtem określa przepis art. 30 ustawy z dnia 29 października 2021 r., wskazując, iż jest to dochód, o którym mowa w przepisie art. 29 osiągnięty przez podatnika do dnia złożenia wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem od dochodów. Stawka przejściowego ryczałtu od dochodów ma charakter proporcjonalny i wynosi 8% podstawy opodatkowania.

Organem podatkowym właściwym w sprawie opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów jest właściwy miejscowo lub ze względu na miejsce położenia siedziby podatnika naczelnik urzędu skarbowego (przepis art. 32 ust. 1).

Abolicyjny i dobrowolny charakter przejściowego ryczałtu od dochodów decyduje o szczególnej postaci zgłoszenia do opodatkowania podatkiem. Miejsce deklaracji podatkowej zajmuje w jego konstrukcji składany właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, według ustalonego wzoru⁸, wniosek o opodatkowanie przejściowym ryczałtem od dochodów („wniosek”). Wniosek ten składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia, wraz z klauzulą zastępującą pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia⁹. Termin na złożenie wniosku ma charakter jednorazowy i ograniczony zarówno momentem początkowym, jak i końcowym – podatnicy mogą złożyć wniosek w terminie od 1 października 2022 r. do 31 marca 2023 r. Termin ten, będąc terminem prawa materialnego, nie podlega przywróceniu.

Na podstawie przepisu art. 32 ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r. podatnicy zachowują prawo składania wielu odrębnych wniosków dla dochodów podlegających opodatkowaniu przejściowym ryczałtem wskazanych w przepisie art. 29. Złożenie wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem stanowi przesłankę przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych obciążających dochody zgłoszone do opodatkowania. Po przerwaniu, termin ten biegnie na nowo od dnia następującego po dniu złożenia wniosku (przepis art. 33 ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).

Zgodnie z przepisem art. 46 ustawy z dnia 29 października 2021 r., złożenie wniosku powoduje, że podmiot lub sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, działający w imieniu podmiotu, który złożył wniosek, oraz od zgłoszonego dochodu w całości zapłacił przejściowy ryczałt od dochodów, w odniesieniu do dochodu zgłoszonego we wniosku, jeżeli ujawnienie tego czynu zabronionego nastąpiło wyłącznie na podstawie zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego złożonego przez ten podmiot lub tego sprawcę:

- 1) nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe polegające na narażeniu Skarbu Państwa na uszczerpkowanie podatku dochodowego od osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych,
- 2) podlega zwolnieniu z odpowiedzialności za podatek niepobrany, lub pobrany w niższej wysokości oraz nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe polegające na narażeniu Skarbu Państwa na uszczerpkowanie podatku dochodowego od osób fizycznych

lub podatku dochodowego od osób prawnych – jeżeli wniosek złożył płatnik.

Wniosek podlega opłacie w wysokości 1% dochodu zgłoszonego w nim do opodatkowania przejściowym ryczałtem, nie niższej jednak niż 1000 zł i nie wyższej niż 30.000 zł. Wysokość opłaty podlega stosownemu zwiększeniu w razie podwyższenia dochodu zgłoszonego we wniosku. Podatnik jest zobowiązany dołączyć dowód zapłaty opłaty do składanego wniosku pod rygorem pozostawienia go bez rozpatrzenia. W razie zwiększenia opłaty wskutek podwyższenia dochodu zgłoszonego we wniosku, podatnik ma obowiązek, pod tym samym rygorem, dołączyć do wniosku dowód uregulowania opłaty, nie później niż w 7 dniu następującym po dniu podwyższenia wcześniej zgłoszonego dochodu. Opłata od wniosku stanowi dochód budżetu państwa (przepisy art. 32 ust 1, 3-6 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).

We wniosku podmiot wskazuje:

- 1) źródło powstania dochodu,
- 2) sposób jego uzyskania,
- 3) wysokość dochodu, przy czym podmiot ma obowiązek ustalić ją w sposób najbardziej odpowiedni do stanu faktycznego i okoliczności jego powstania,
- 4) kwotę przejściowego ryczałtu od dochodów.

Katalog sposobów określenia podstawy opodatkowania, poza powyższymi zastrzeżeniami, pozostaje dla podmiotów otwarty. Jedynym dodatkowym obowiązkiem w tym zakresie, wynikającym z ustawy, jest konieczność przedstawienia we wniosku metodologii ustalenia dochodu, o którym mowa w przepisie art. 29 ust. 1, oraz metodologii ustalenia wydatków o których mowa w przepisie art. 29 ust. 1 pkt 1 i 3, jeżeli podmiot wnosi o pomniejszenie dochodu o te wydatki (przepisy art. 35 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r.). Jeżeli wniosek nie spełnia powyższych wymogów, naczelnik urzędu skarbowego wzywa podmiot do jego uzupełnienia w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania do uzupełnienia jego braków (przepis art. 35 ust. 3 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).

W przypadku, gdy treść wniosku nie budzi wątpliwości organu podatkowego, zawiera on wszystkie informacje i dane wskazane w przepisie art. 35 ustawy z dnia 29 października 2021 r. a przejściowy ryczałt od dochodów został zapłacony, wniosek traktowany jest jak deklaracja o wysokości osiągniętego dochodu. Te same przesłanki powodują uznanie zapłaconego podatku za podatek należny od zadeklarowanego dochodu, nie później niż od pierwszego dnia trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono spełniający ww. przesłanki wniosek (przepis art. 36 ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r.). Wniosek nie spełniający wymogów określonych przepisami art. 35 ust. 1 i 2, jeśli jego braków podmiot nie usunął w terminie, uznawany jest za niezłożony skutecznie. Uiszczona od takiego wniosku opłata nie podlega zwrotowi (przepis art. 36 ust. 3 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).

Termin płatności przejściowego ryczałtu od dochodów wynosi 30 dni od dnia złożenia wniosku. Skuteczne złożenie wniosku i zapłata ryczałtu stanowią przesłankę zwolnienia podmiotu z podatku dochodowego od osób fizycznych, zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne oraz z podatku docho-

dowego od osób prawnych w zakresie dochodu zgłoszonego do opodatkowania (przepis art. 47 ustawy z dnia 29 października 2021 r.). W ten sposób realizuje się jego abolicyjny charakter, opodatkowanie ryczałtem zastępuje bowiem opodatkowanie tymi podatkami według zasad ogólnych.

Kluczowym celem wdrożonego w Polsce rozwiązania *voluntary disclosure* jest stworzenie podatnikom korzystnego otoczenia prawnego, pozwalającego, w konkretnych ramach czasowych, na postawienie „grubej kreski” i rezygnację z prowadzenia ryzykownej polityki podatkowej. Po takim kroku i zapłacie podatku, biznes może kontynuować działalność z „czystym kontem”. Jest to zjawisko korzystne dla całej gospodarki. Podmioty korzystające z instytucji *voluntary disclosure* przestają bowiem stanowić nieuczciwą konkurencję dla uczciwych firm – przestają uzyskiwać nieuzasadnione ekonomicznie korzyści, wynikające z „inżynierii podatkowej”.

Istotnym celem wdrożonego rozwiązania jest również stworzenie zachęty dla sprowadzenia (repatriacji) do kraju środków, które zostały z niego wyprowadzone przez firmy stosujące ryzykowną politykę podatkową. Narzędziem ku temu jest podatkowe stymulowanie decyzji o lokowaniu w Polsce zadeklarowanych (ujawnionych) środków. W efekcie, rozwiązanie abolicyjne uzupełnione zostało o dedykowaną jego beneficjentom preferencję o charakterze proinwestycyjnym. Zapłata ryczałtu umożliwia podmiotom, na podstawie regulacji zawartych w przepisie art. 48 ustawy z dnia 29 października 2021 r., skorzystanie z ulgi mającej skutek względem zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, jeśli zdecydują się na dokonanie, w przeciągu kolejnego roku podatkowego, inwestycji odpowiadającej wartością kwocie zapłaconego podatku. Przesłankami zastosowania ulgi są:

- 1) zgłoszenie dochodu, o którym mowa w przepisie art. 29 ust. 1 pkt 3 lub 5 ustawy z dnia 29 października 2021 r.,
- 2) zapłata od tego dochodu przejściowego ryczałtu,
- 3) dokonanie, w okresie roku kalendarzowego licząc od dnia złożenia wniosku, inwestycji o wartości odpowiadającej co najmniej wartości zgłoszonego dochodu polegającej na:
 - a) nabyciu od podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w rozumieniu przepisów ustaw z dnia 26 lipca 1991 r. lub 15 lutego 1992 r.,
 - b) nabyciu od podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego udziałów lub akcji spółek mających osobowość prawną lub innych papierów wartościowych, lub
 - c) wniesieniu wkładów pieniężnych lub dopłat do spółek wskazanych w lit. b,
- 4) przez okres co najmniej 12 miesięcy:
 - a) niezbywanie składników majątku wskazanych w lit. a i b powyżej,

b) niewycofanie ze spółki wniesionych wkładów lub dopłat wskazanych w lit. c powyżej.

Spełniając je, podmiot zyskuje prawo do pomniejszenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych albo w podatku dochodowym od osób prawnych należnego od dochodu uzyskanego z tych składników majątkowych, w tym z ich najmu lub zbycia, z działalności, w której składniki te były wykorzystywane, oraz z udziału w spółce, o której mowa w pkt 1 lit. b i c, o kwotę równą 30% zapłaconego przejściowego ryczałtu od dochodów. Prawo do dokonania pomniejszenia przysługuje podmiotom w roku podatkowym dokonania inwestycji i w kolejnych dwóch latach podatkowych. Ulgę podmioty mają obowiązek udokumentować, dołączając do zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym, w którym dokonują pomniejszenia, dowody potwierdzające dokonanie inwestycji, a także kopię wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem.

Przepisy o przejściowym ryczałcie od dochodów zawierają także dodatkową instytucję o charakterze zbliżonym do rozwiązań takich jak interpretacje przepisów prawa podatkowego, opinie zabezpieczające czy uprzednie porozumienie cenowe. Na mocy przepisów art. 37-45, dla celów stosowania przepisów o przejściowym ryczałcie, powołany zostać ma specjalny organ – Rada do Spraw Repatriacji Kapitału, w zakresie kompetencji którego leżeć będzie wydawanie opinii co do skutków podatkowych w przejściowym ryczałcie od dochodów.

Wniosek o wydanie opinii podmiot może złożyć osobiście, lub działając przez pełnomocnika szczególnego będącego doradcą podatkowym. W tym drugim przypadku, dane pełnomocnika mogą zostać zanonimizowane, ale do wniosku ma on wówczas obowiązek załączyć oświadczenie o posiadaniu pełnomocnictwie do reprezentowania podmiotu przed Radą. Opinię Rada wydaje bez zbędnej zwłoki, jednak w terminie nie dłuższym niż dwa miesiące od dnia otrzymania wniosku. Rada ma możliwość odmowy wydania opinii w przypadku stwierdzenia, że w złożonym wniosku o opinię Rady brak jest istotnych informacji pozwalających na wydanie tej opinii, a podmiot lub pełnomocnik nie uzupełnią tych informacji we wskazanym przez Radę terminie. Wniosek o wydanie opinii podlega opłacie w wysokości 50.000 zł, a wymogiem formalnym warunkującym jego skuteczność jest dołączenie do wniosku dowodu wniesienia opłaty. W przypadku odmowy wydania opinii, opłata nie podlega zwrotowi. Opłata stanowi dochód budżetu państwa (przepis art. 37 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).

Po wydaniu i doręczeniu opinii Rady podmiotowi, ma on wybór pomiędzy złożeniem wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem lub odstąpieniem od tego. W razie podjęcia decyzji o złożeniu wniosku, podmiot lub jego pełnomocnik do wniosku mogą załączyć opinię Rady, którą organ podatkowy, prowadzący czynności sprawdzające wniosek, ma obowiązek uwzględnić. Otrzymanie opinii może również zmodyfikować termin na złożenie wniosku o objęcie przejściowym ryczałtem, bowiem w razie doręczenia jej po upływie terminu na złożenie wniosku wskazanego w przepisie art. 33 ust. 1, podmiot zachowuje prawo do złożenia wniosku w terminie 30 dni od dnia otrzymania opinii (przepis art. 38

ustawy z dnia 29 października 2021 r.). W sprawach wydania opinii co do skutków podatkowych w przejściowym ryczałcie od dochodów, przepisy art. 119i § 1-6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. stosuje się odpowiednio.

Rada do Spraw Repatriacji Kapitału stanowi niezależny organ, do zadań którego należą:

- 1) ocena wystąpienia wymienionych w art. 27 ust. 1 przesłanek opodatkowania dochodów przejściowym ryczałtem od dochodów, wysokości dochodów lub korzyści podatkowej w indywidualnej sprawie podmiotu oraz opiniowanie skutków podatkowych w przejściowym ryczałcie od dochodów;
- 2) udostępnianie w Biuletynie Informacji Publicznej, na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych, opisów stanów faktycznych skutkujących powstaniem korzyści podatkowej w podatku dochodowym.

Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych nie później niż do dnia 1 października 2022 r. Rada działa do dnia wydania wszystkich opinii, nie dłużej jednak niż do dnia 30 września 2023 r. Zgodnie z przepisem art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r., w jej skład wchodzi:

- 1) 11 osób wskazanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
- 2) 4 osoby wskazane przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku;
- 3) 8 osób powołanych spośród pracowników uczelni, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych¹⁰;
- 4) 8 osób będących doradcami podatkowymi, wskazanych przez Krajową Radę Doradców Podatkowych.

Członek rady musi spełniać szereg przesłanek wskazanych przepisem art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r. Może być nim osoba, która:

- 1) posiada wiedzę, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego, dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady;
- 2) ma obywatelstwo polskie;
- 3) korzysta z pełni praw publicznych;
- 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- 5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
- 6) jest nieskazitelnego charakteru.

Szczegółowy tryb powoływania członków Rady wskazują przepisy art. 40 ust. 3-7 ustawy z dnia 29 października 2021 r. Jeżeli w trybie w nich wskazanym nie zostanie wyłoniona wymagana przepisem art. 40 ust. 1 liczba członków Rady, Minister właściwy do spraw finansów publicznych może powołać ją w składzie nie mniejszym niż 2/3 wymaganej liczby członków (przepis art. 40 ust. 8).

Członkostwo w Radzie może wygasnąć wskutek trojakiiego rodzaju przesłanek:

- 1) śmierci członka Rady,
- 2) jego rezygnacji z członkostwa w Radzie,

- 3) zaprzestania spełniania przez niego którejkolwiek z przesłanek wskazanych przepisem art. 40 ust. 2 pkt 2-6,
- 4) odwołania członka Rady przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych. W trzecim przypadku Rada zachowuje prawo wyrażenia sprzeciwu wobec decyzji o stwierdzeniu wygaśnięcia członkostwa jednego z jej członków. Uchwała w przedmiocie wyrażenia sprzeciwu może zostać podjęta w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady. Członek Rady, którego głosowanie dotyczy, podlega wyłączeniu z udziału w tym głosowaniu (przepis art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).

Odwołanie członka Rady może nastąpić na wniosek przewodniczącego Rady w razie:

- 1) nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania, w szczególności przyczynienia się do uchybienia terminowi wydania opinii na wniosek strony lub
- 2) trwałej niemożności ich wykonywania.

Odwołanie członka Rady będącego zarazem jej przewodniczącym nie wymaga wniosku.

Wygaśnięcie członkostwa w Radzie lub odwołanie członka Rady nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady uległ zmniejszeniu o więcej niż 10 członków. W miejsce członka Rady, którego członkostwo ustało wskutek odwołania lub wygasło powoływany jest nowy jej członek, który pełni swoją funkcję do upływu okresu funkcjonowania Rady (przepis art. 42 ustawy z dnia 29 października 2021 r.). Do członków Rady stosuje się odpowiednio przepisy art. 294 § 1 pkt 7, § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – są oni zobowiązani do zachowania tajemnicy skarbowej, także po ustaniu członkostwa w Radzie, oraz do złożenia na piśmie przyrzeczenia o treści wskazanej przepisem art. 294 § 2¹¹. Członkowie Rady w poszczególnych sprawach podlegają wyłączeniu w przypadkach wystąpienia przesłanek wyłączenia z urzędu określonych przepisem art. 130 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r., tych samych, które warunkują wyłączenie od załatwienia sprawy funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, pracowników urzędu gminy (miasta), starostwa, urzędu marszałkowskiego, izby administracji skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej, urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz członków samorządowego kolegium odwoławczego. Znajduje do nich zastosowanie także zasada z przepisu art. 130 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.

Przewodniczącemu Rady wybiera minister właściwy do spraw finansów publicznych spośród członków Rady przed pierwszym posiedzeniem zwołanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, które odbywa się nie później niż w terminie miesiąca od dnia powołania Rady. Pełni on swoją funkcję przez cały okres funkcjonowania Rady. W razie złożenia przez niego rezygnacji z funkcji przewodniczącego, wygaśnięcia jego członkostwa lub jego odwołania, stosuje się odpowiednio ten sam tryb wyboru przewodniczącego, jaki znajduje zastosowanie za pierwszym razem, z tym że minister właściwy do spraw finansów publicznych zwołuje posiedzenie Rady tylko w przypadku, gdy nie zostało ono

zwołane przez dotychczasowego przewodniczącego Rady w okresie pełnienia przez niego funkcji (przepis art. 43 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).

Kompetencje przewodniczącego Rady określa przepis art. 44 ustawy z dnia 29 października 2021 r. Przewodniczący Rady:

- 1) kieruje jej pracami;
- 2) zwołuje posiedzenia Rady;
- 3) wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu opinii Rady;
- 4) informuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym przypadku uchybienia przez Radę terminowi określonym w art. 37 ust. 4, podając przyczyny tego uchybienia oraz wskazując członków Rady, którzy się do tego przyczynili.

Przewodniczącemu i członkom Rady przysługuje wynagrodzenie na zasadach wskazanych w przepisie art. 45 ustawy z dnia 29 października 2021 r.

Rada do spraw Repatriacji Kapitału sama określa swój szczegółowy tryb pracy, uchwalając, zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy swojego składu, szczegółowy tryb swoich prac (przepis art. 44 ust. 3). Jedynym jego elementem regulowanym ustawowo jest zasada, zgodnie z którą opinię co do skutków podatkowych w przejściowym ryczałcie od dochodów Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady (przepis art. 44 ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).

Obsługę prac Rady zapewnia minister właściwy do spraw finansów publicznych. Wydatki związane z działaniem Rady są pokrywane z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. Minister powołuje także Sekretarza Rady. Może być nim wyłącznie pracownik urzędu obsługującego tego ministra. Do zadań sekretarza Rady należy organizacja posiedzeń Rady, w szczególności zapewnienie obsługi finansowej związanej z funkcjonowaniem Rady oraz sprawowanie obsługi administracyjno-biurowej Rady. Zachowuje on prawo uczestnictwa w posiedzeniach Rady bez prawa głosu (przepisy art. 44 ust. 4-7).

Program z istoty stanowi odstępstwo od zasad równości i powszechności opodatkowania, ponieważ wprowadza szczególny reżim zastępujący zasady ogólne dla tych podatników, którzy zdecydują się z niego skorzystać. Odstępstwo tego rodzaju jest jednak dopuszczalne przy spełnieniu określonych przesłanek, które sprecyzował w wyroku P 36/2006 z dnia 30 października 2007 r. Trybunał Konstytucyjny¹², wskazując, iż kryterium różnicowania powinno pozostawać w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji i mieć związek z wartościami, zasadami lub normami konstytucyjnymi zasługującymi na ochronę i uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych, a waga interesu któremu różnicowanie służy powinna pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów naruszanych wprowadzonym różnicowaniem¹³.

Celem wprowadzonej regulacji jest przeciwdziałanie osłabieniu kondycji finansowej sektora finansów publicznych wywołanego pandemią, a zatem ochrona wartości konstytucyjnej, jaką jest stabilność finansów publicznych. Sposób

dążenia do tego celu polega na stworzeniu dla podatników możliwości powrotu do legalnych rozliczeń z fiskusem, zapewniając zarazem dodatkowe wpływy budżetowe i pozwalając na oszczędność sił i środków administracji skarbowej, która zobowiązana jest do ujawniania i odzyskiwania niezgłoszonych do opodatkowania należności. Program stwarza zatem rzadko spotykaną możliwość pogodzenia sprzecznych co do zasady interesów fiskalnych państwa i interesów majątkowych podatników. Jednocześnie, ingerencja programu w wartości równości i powszechności jest ograniczona pod względem czasowym i proceduralnym, a także nie pozwala na uniknięcie odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej, jeśli niezgłoszone do opodatkowania przychody i dochody powstały w wyniku popełnienia przestępstwa. Polska wersja programu *voluntary disclosure* nie jest jedyną spotykaną w krajach OECD; dotąd na jego wprowadzenie zdecydowały się m.in. kraje takie jak Hiszpania, Portugalia, Luksemburg i Litwa¹⁴.

Podatnikom rozważającym złożenie wniosków o opodatkowanie przejściowym ryczałtem należy z całą mocą zwrócić uwagę na stosunkowo krótkie, 6-cio miesięczne okno czasowe, w którym będzie to możliwe (1 października 2022 r. – 31 marca 2023 r.), a także wymagania dotyczące treści wniosku i metodologii obliczenia wskazanych w nim do opodatkowania przychodów, dochodów i kosztów ich uzyskania. Zalecić należy jak najszybsze zapoznanie się z mającym być ogłoszonym w dniu 31 sierpnia 2022 r. wzorem wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem.

2. ULGA NA ROBOTYZACJĘ

Jedną z nowych ulg podatkowych, wprowadzonych do ustaw z dnia 26 lipca 1991 r. oraz 15 lutego 1992 r. przepisami ustawy z dnia 29 października 2021 r. jest tzw. ulga na robotyzację. Wdrożone przez podatkowego prawodawcę rozwiązanie bazuje na mechanizmach wsparcia fiskalnego, występujących w krajach, w których rozwinęły się wiodące centra produkcyjne Azji, Europy i Ameryki Północnej¹⁵. Uldze nadano charakter stymulacyjny, dążąc do zwiększenia efektywności rynkowej i konkurencyjności polskich przedsiębiorstw, a także tworząc zachętę do podjęcia przez przedsiębiorców w sposób aktywny i korzystny dla polskiej gospodarki wyzwań związanych z nadchodzącą tzw. czwartą rewolucją przemysłową, który to proces już się rozpoczął wskutek rozwoju technologii takich jak sztuczna inteligencja, robotyzacja, coraz szersze wykorzystanie w przemyśle Internetu i rozwiązań chmurowych¹⁶. W przypadku pierwszej z ustaw, reguluje ją przepis art. 52jb, w drugiej – art. 38eb. Różnice pomiędzy oboma przepisami mają charakter jedynie redakcyjny, możliwe jest zatem omówienie ich treści łącznie.

Istotą ulgi jest stworzenie podatnikowi możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty stanowiącej 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację, nie przekraczającej jednak ogółu dochodów uzyskanych w roku podatkowym z pozarolniczej działalności gospodarczej (podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, przepis art. 52jb ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. *in fine*) lub z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych (podatnicy podatku dochodowego od

osób prawnych, przepis art. 38eb ust. 1 ustawy 15 lutego 1992 r.).

Możliwość zastosowania ulgi ograniczona jest czasowo. Podatnicy mają prawo dokonać powyższego odliczenia w stosunku do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację w latach 2022-2026 (podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, przepis art. 52jb ust. 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.) lub od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r. (podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, przepis art. 38eb ust. 5 ustawy 15 lutego 1992 r.). Jeżeli podatnicy, którzy nabyli środki trwałe, ponosząc i odliczając od podstawy opodatkowania koszty ich nabycia jako koszty uzyskania przychodu w ramach stosowania ulgi, dokonają ich zbycia przed końcem okresu jej amortyzacji lub w przypadku umowy leasingu, przed końcem jej podstawowego okresu, zobowiązani są w zeznaniu podatkowym składanym za rok, w którym nastąpiło zbycie, zwiększyć podstawę opodatkowania o kwotę uprzednio dokonanych obliczeń. Warunkiem formalnym skorzystania z ulgi jest złożenie, w terminie złożenia zeznania podatkowego, informacji, według ustalonego wzoru, która zawiera wykaz poniesionych kosztów podlegających odliczeniu (przepisy art. 52jb ust. 6-7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 38eb ust. 6-7 ustawy 15 lutego 1992 r.).

Podstawowym warunkiem skuteczności nowych przepisów i zapewnienia niezbędnego do stosowania poziomu pewności ich treści jest precyzyjne wskazanie, jakiego rodzaju wydatki mogą być uznawane za wydatki na robotyzację. Realizacji tych celów służą definicje zawarte w przepisach art. 52jb ust. 2-4 oraz 38eb ust. 2-4 obu stosownych ustaw. Pierwsza z nich, zawarta w ust. 2 precyzuje, jakie koszty uznaje się za koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację. Znajdują się wśród nich wydatki na nabycie środków trwałych¹⁷, wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do używania robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych zaliczanych do wydatków na robotyzację¹⁸, koszty nabycia usług szkoleniowych dotyczących robotów przemysłowych, innych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych¹⁹ oraz opłaty ustalone w umowie leasingu, dotyczące robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych zaliczanych do wydatków na robotyzację, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność tych środków trwałych²⁰. Ustawy zawierają także definicję robotów przemysłowych²¹ oraz maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych²². Obie definicje mają charakter zakresowy, przy czym wyliczenie w drugiej ma charakter niewyczerpujący, natomiast cechy robota przemysłowego występować muszą łącznie.

Konstrukcja ulgi pozwala podatnikom efektywnie odzyskać w formie odliczeń od podstawy opodatkowania 150% kwoty przeznaczonej na inwestycje. Znaleźć ona może po raz pierwszy zastosowanie w rozliczeniu rocznym za rok 2022, ale z uwagi na konstrukcję przesłanek warunkujących możliwość skorzystania z niej, poleca się przepisy o uldze uwzględnić podatnikom już w trakcie trwania roku podatkowego.

3. ULGA DLA PODATNIKÓW WSPIERAJĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ SPORTOWĄ, KULTURALNĄ ORAZ SZKOLNICTWO WYŻSZE I NAUKĘ (TZW. ULGA SPONSORINGOWA, CSR)

Kolejną z preferencji podatkowych o charakterze stymulującym, wprowadzoną do ustaw z dnia 26 lipca 1991 r. i 15 lutego 1992 r. jest ulga nawiązująca do koncepcji znanej jako *corporate social responsibility*, czyli społecznej odpowiedzialności biznesu, będącej „filozofią działania opartą na zasadzie poszanowania wszystkich podmiotów funkcjonujących w organizacji oraz jej otoczeniu”, a także elementem zarządzania organizacją polegającego na świadomym uwzględnieniu w strategii rozwoju min. interesów społecznych, czy dobra środowiska naturalnego²³.

Regulacje ulgi CSR zawierają – z różnicami wynikającymi tylko z redakcji obu ustaw – przepisy art. 26ha ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 18ee ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. W obu przypadkach ulga dotyczy podatników osiągających przychody z działalności gospodarczej (pozarolniczej działalności gospodarczej w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz inne niż z zysków kapitałowych w podatku dochodowym od osób prawnych). Ulga pozwala podatnikom na odliczenie od podstawy obliczenia podatku kwoty 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność:

- 1) sportową,
- 2) kulturalną w rozumieniu ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej²⁴ lub
- 3) wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę.

Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z

prowadzonej działalności gospodarczej (pozarolniczej działalności gospodarczej – przepis art. 26ha ust. 1 *in fine* ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i przepis art. 18ee ust. 1 *in fine* ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).

By móc podlegać odliczeniu w ramach ulgi, poniesione w roku podatkowym koszty uzyskania przychodu na działalność sportową, kulturalną lub wspierającą szkolnictwo wyższe lub naukę nie mogą być podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub i nie mogą być przez podatnika odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Dodatkowo, ulga w zakresie kosztów poniesionych na działalność wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę nie przysługuje podatnikowi będącemu założycielem uczelni niepublicznej. Odliczenie zaś niektórych kosztów z tego zakresu wymaga zawarcia przez podatnika umowy z uczelnią²⁵.

Odliczenia podatek dokonuje w roku podatkowym poniesienia kosztów. Do rocznego zeznania podatkowego zobowiązany jest dołączyć informację, sporządzoną według ustalonego wzoru, zawierającą wykaz poniesionych kosztów podlegających odliczeniu. Skorzystanie przez podatnika z ulgi wyłącza możliwość zastosowania przez niego zwolnienia przedmiotowego uregulowanego w przepisach art. 23 ust. 1 pkt. 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 16 ust. 1 pkt. 48 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., obejmującego odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie (przepisy art. 26ha ust. 8-11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 18ee ust. 8-11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).

Tabela 1. Zestawienie zmian ze wskazaniem ich charakteru, charakteru wybranych przesłanek ich funkcjonowania i ewentualnych zasad przejściowych

Zmiana	Podatek/danina, rodzaj zmiany	Okres, w jakim należy dostosować działalność by spełnić przesłanki skorzystania z instytucji	Okres, w jakim można skorzystać z instytucji
Możliwość opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów	Podatek dochodowy od osób fizycznych, Podatek dochodowy od osób prawnych, Zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne	Przed i po dniu 1 stycznia 2022 r.	1 października 2022 r. – 31 marca 2022 r. 30 dni od dnia otrzymania opinii Rady do Spraw Repatriacji Kapitału, jeśli nastąpiło to po dniu 31 marca 2022 r.
Ulga na robotyzację	Podatek dochodowy od osób fizycznych, Podatek dochodowy od osób prawnych	Rok podatkowy rozpoczynający się 1 stycznia 2022 r., Rok podatkowy rozpoczynający się po 1 stycznia 2022 r.	Rozliczenie roczne za rok 2022, 2023, 2024, 2025 i 2026 Rozliczenie roczne za rok podatkowy rozpoczęty po 1 stycznia 2022 r. i nie później niż przed 31 grudnia 2026 r.
Ulga CSR	Podatek dochodowy od osób fizycznych, Podatek dochodowy od osób prawnych	Rok podatkowy rozpoczynający się 1 stycznia 2022 r., Rok podatkowy rozpoczynający się po 1 stycznia 2022 r.	Rozliczenie roczne począwszy od rozliczenia za rok 2022 r. Rozliczenie roczne za rok podatkowy rozpoczynający się nie wcześniej niż 1 stycznia 2022 r.

Źródło: opracowanie własne.

Obie ustawy o podatkach dochodowych w ustępach 2-5 przepisów regulujących ulgę w sposób tożsamy definiują pojęcia: kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność sportową²⁶, stypendium sportowego²⁷, kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność kulturalną²⁸ oraz kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność wspierającą szkolnictwo wyższe i naukę²⁹.

Analogiczna do ulgi na robotyzację konstrukcja ulgi także pozwala podatnikom efektywnie odzyskać w formie odliczeń od podstawy opodatkowania 150% kwoty przeznaczonej na inwestycje w granicach osiągniętych z działalności gospodarczej dochodów. I tę ulgę podatnicy zastosować mogą po raz pierwszy w rozliczeniu rocznym za rok 2022, ale i w tym przypadku z uwagi na konstrukcję przesłanek warunkujących możliwość skorzystania z niej, poleca się przepisy o uldze uwadze podatników już w trakcie trwania roku podatkowego.

ZAKOŃCZENIE – ZESTAWIENIE CHARAKTERU ZMIAN

Institucje omówione w niniejszym opracowaniu w każdym przypadku mają charakter rozwiązań potencjalnie korzystnych dla podatnika, obarczonych jednak koniecznością spełnienia określonych przesłanek. W praktyce, podatnicy rozważający skorzystanie z nowych ulg na robotyzację i CSR powinni dostosować do nich częściowo strategię inwestycyjną swoich przedsiębiorstw oraz swoją potencjalną aktywność w zakresie mecenatu nad sportem, kulturą i nauką. Przejściowy ryczałt od dochodów, jako instytucja o charakterze abolicyjnym i jednorazowym, stwarza podatnikom korzystne warunki dla dokonania „samooczyszczenia” i dalszego prowadzenia działalności „z czystą kartą”. Wymaga jednak dostosowania się do ściśle określonych ram czasowych i starannego oraz dobrze przygotowanego wniosku o opodatkowanie przejściowym ryczałtem. W tabeli poniżej przedstawiono zestawienie omówionych w opracowaniu zmian, z naciskiem na ramy czasowe, w jakich należy zwrócić na nie najpilniejszą uwagę.

Przypisy:

- ¹ Ustawa 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, Dz.U. poz. 2105 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.
- ² Trzy części poprzedzające to: S. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11; S. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12; S. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 3)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 1.
- ³ *Uzasadnienie...*, s. 157.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. 2021, poz. 1800 t.j. z późn. zm., dalej jako: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993, dalej: ustawa z dnia 20 listopada 1998 r.
- ⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.
- ⁸ Wzór udostępnia Minister właściwy do spraw finansów publicznych w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującej go urząd, w formie dokumentu elektronicznego, wraz z objaśnieniami co do sposobu jego wypełniania, terminu i miejsca

składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika i urzędu skarbowego, do którego jest skierowany wniosek, obliczenia dochodu i podstawy opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów, a także ustalenia spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania przejściowym ryczałtem od dochodów, nie później niż do dnia 31 sierpnia 2022 r. (przepis art. 34 ustawy z dnia 29 października 2021 r.).

- ⁹ Brzmienie klauzuli określa przepis art. 32 ustawy z dnia 29 października 2021 r. *in fine*: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”
- ¹⁰ Dz.U. z 2020 r. poz. 1383 oraz z 2021 r. poz. 1192.
- ¹¹ „Przyrzekam, że będę przestrzegał tajemnicy skarbowej. Oświadczam, że są mi znane przepisy o odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej.”
- ¹² Dz.U. z 2007 r., nr 209, poz. 1520.
- ¹³ *Uzasadnienie...*, s. 158.
- ¹⁴ *Uzasadnienie...*, s. 158-159.
- ¹⁵ Więcej na temat rozwiązań obowiązujących w innych krajach J. Grzeszak, J. Sarnowski, M. Supera-Markowska, *Drogi do przemysłu 4.0. Robotyzacja na świecie i lekcje dla Polski*, Warszawa 2019, s. 17-27. Opierając się na prezentowanych w teście publikacji rozwiązaniach, służących wsparciu procesów automatyzacji i robotyzacji produkcji, funkcjonujących we Francji, we Włoszech, w Niemczech, w Stanach Zjednoczonych Ameryki oraz w Singapurze, Malezji, Tajlandii i w Korei Południowej, autorzy rekomendują wdrożenie w Polsce ulgi na robotyzację, patrz s. 31.
- ¹⁶ *Uzasadnienie...*, s. 95.
- ¹⁷ Koszty nabycia fabrycznie nowych:
 - a) robotów przemysłowych,
 - b) maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych,
 - c) maszyn, urządzeń oraz innych rzeczy, funkcjonalnie związanych z robotami przemysłowymi, służących zapewnieniu ergonomii oraz bezpieczeństwa pracy w odniesieniu do stanowisk pracy, gdzie zachodzi interakcja człowieka z robotem przemysłowym, w szczególności czujników, sterowników, przekaźników, zamków bezpieczeństwa, barier fizycznych (ogrodzenia, osłony) czy optoelektronicznych urządzeń ochronnych (kurtyny świetlne, skanery obszarowe),
 - d) maszyn, urządzeń lub systemów służących do zdalnego zarządzania, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych, w szczególności czujników i kamer,
 - e) urządzeń do interakcji pomiędzy człowiekiem a maszyną do robotów przemysłowych (przepisy art. 52jb ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 38eb ust. 1 pkt 1 ustawy 15 lutego 1992 r.).
- ¹⁸ Przepisy art. 52jb ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 38eb ust. 1 pkt 2 ustawy 15 lutego 1992 r.
- ¹⁹ Przepisy art. 52jb ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 38eb ust. 1 pkt 3 ustawy 15 lutego 1992 r.
- ²⁰ Przepisy art. 52jb ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 38eb ust. 1 pkt 4 ustawy 15 lutego 1992 r.
- ²¹ Przez robota przemysłowego rozumie się automatycznie sterowaną, programowalną, wielozadaniową i stacjonarną lub mobilną maszynę, o co najmniej 3 stopniach swobody, posiadającą właściwości manipulacyjne bądź lokomocyjne dla zastosowań przemysłowych, która spełnia łącznie następujące warunki:
 - 1) wymienia dane w formie cyfrowej z urządzeniami sterującymi i diagnostycznymi lub monitorującymi w celu zdalnego: sterowania, programowania, monitorowania lub diagnozowania;
 - 2) jest połączona z systemami teleinformatycznymi, usprawniającymi procesy produkcyjne podatnika, w szczególności z systemami zarządzania produkcją, planowania lub projektowania produktów;
 - 3) jest monitorowana za pomocą czujników, kamer lub innych podobnych urządzeń;
 - 4) jest zintegrowana z innymi maszynami w cyklu produkcyjnym podatnika (przepisy art. 52jb ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 38eb ust. 3 ustawy 15 lutego 1992 r.).
- ²² Przez maszyny i urządzenia peryferyjne do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związane rozumie się w szczególności:
 - 1) jednostki liniowe zwiększające swobodę ruchu;
 - 2) pozycjonery jedno- i wieloosiowe;
 - 3) tory jezdne;
 - 4) słupowysięgniki;

- 5) obrotniki;
 - 6) nastawniki;
 - 7) stacje czyszczące;
 - 8) stacje automatycznego ładowania;
 - 9) stacje załadownicze lub odbiorcze;
 - 10) łącza kolizyjne;
 - 11) efekторы końcowe do interakcji robota z otoczeniem służące do:
 - a) nakładania powłok, malowania, lakierowania, dozowania, klejenia, uszczelniania, spawania, cięcia, w tym cięcia laserowego, zaginania, gratowania, śrutowania, piaskowania, szlifowania, polerowania, czyszczenia, szczołkowania, drasowania, wykańczania powierzchni, murowania, odlewania ciśnieniowego, lutowania, zgrzewania, klinczowania, wiercenia, handligu, w tym manipulacji, przenoszenia i montażu, ładowania i rozładowania, pakowania, gwoźdżenia, paletyzacji i depaletyzacji, sortowania, mieszania, testowania, wykonywania pomiarów,
 - b) obsługi maszyn: frezarek, wtryskarek, giętarek, robodrilli, wiertarek, tokarek, wrzecion, zginarek i zawijarek, wycinarek, walcarek, przecinarek, szlifierek, wytaczarek, ciągnarek, drukarek, pras, wyoblarek (przepisy art. 52jb ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 38eb ust. 4 ustawy 15 lutego 1992 r.).
- ²³ I. Ślęzak-Gładzik, *Corporate Social Responsibility (CSR) jako koncepcja porządkująca relacje między biznesem a społeczeństwem*, „Modern Management Review” 2013, nr 20 (2), s. 114.
- ²⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r., poz. 194. Dalej: ustawa z dnia 25 października 1991 r.
- ²⁵ Przepisy art. 26ha ust. 6-7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 18ee ust. 6-7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁶ Są to koszty poniesione na finansowanie:
- 1) klubu sportowego, o którym mowa w art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r., poz. 1133), na realizację celów wskazanych w art. 28 ust. 2 tej ustawy;
 - 2) stypendium sportowego;
 - 3) imprezy sportowej niebędącej masową imprezą sportową, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 2171) – przepisy art. 26ha ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 18ee ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁷ Jest to finansowane przez podatnika jednostronne, bezwrotne świadczenie pieniężne, które jest przyznawane przez jednostki samorządu terytorialnego, ministra właściwego do spraw kultury fizycznej, organizacji pożytku publicznego lub kluby sportowe, za osiągnięcie określonego wyniku sportowego lub umożliwiające przygotowanie się do imprezy sportowej (przepisy art. 26ha ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 18ee ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).
- ²⁸ Są to koszty poniesione na finansowanie:
- 1) instytucji kultury wpisanych do rejestru prowadzonego na podstawie art. 14 ust. 3 ustawy z dnia 25 października 1991 r.;
 - 2) działalności kulturalnej realizowanej przez uczelnie artystyczne i publiczne szkoły artystyczne (przepisy art. 26ha ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 18ee ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).
- ²⁹ Są to koszty poniesione na:
- 1) stypendia, o których mowa w:
 - a) art. 97 i art. 213 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r., poz. 478, dalej: ustawa z dnia 20 lipca 2018 r.),
 - b) art. 283 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. poz. 1669, z późn. zm.);
 - 2) finansowanie zatrudnionemu przez podatnika pracownikowi opłat, o których mowa w art. 163 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r., określonych w umowie zawartej pomiędzy podmiotem prowadzącym kształcenie a osobą podejmującą kształcenie;
 - 3) finansowanie wynagrodzeń, wraz z pochodnymi, studentów odbywających u podatnika staże i praktyki przewidziane programem studiów;
 - 4) sfinansowanie studiów dualnych, o których mowa w art. 62 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. na konkretnym kierunku studiów, w tym koszty praktyk;
 - 5) wynagrodzenie wypłacane w okresie 6 miesięcy od dnia zatrudnienia przez podatnika organizującego praktyki zawodowe dla studentów danej uczelni pracownikowi będącemu absolwentem studiów w tej uczelni zatrudnionemu za pośrednictwem akademickiego biura karier, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, prowadzonego przez tę uczelnię (przepisy art. 26ha ust. 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 18ee ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.).

Bibliografia

Literatura

- I. Ślęzak-Gładzik, *Corporate Social Responsibility (CSR) jako koncepcja porządkująca relacje między biznesem a społeczeństwem*, „Modern Management Review” 2013, nr 20 (2).
- J. Grzeszak, J. Sarnowski, M. Supera-Markowska, *Drugi do przemysłu 4.0. Robotyzacja na świecie i lekcje dla Polski*, Warszawa 2019.
- S. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11.
- S. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 12.
- S. Obuchowski, J. Sarnowski, *Kalendarium wdrożenia podatkowej części Polskiego Ładu (cz. 3)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 1.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r., poz. 194.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021, poz. 1540 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993.
- Ustawa z dnia 20 marca 2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r., poz. 2171.
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r., poz. 1383 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r., poz. 1133.
- Ustawa z dnia 3 lipca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, Dz.U. z 2018 r., poz. 1669, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r., poz. 478.
- Ustawa 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, Dz.U. poz. 2105.

Orzecznictwo

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2007 r., sygn. P 36/2006, Dz.U. z 2007 r., nr 209, poz. 1520.

Inne źródła

- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, dostęp: 17.02.2022 r.