PZFD
Polski Związek Firm Deweloperskich

Warszawa, 30 sierpnia 2021 r.

Pan
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu

Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Stanowisko Polskiego Związku Firm Deweloperskich wobec projektu ustawy z dnia 26 lipca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (nr UD 260)

Szanowny Panie Ministrze,

w związku z opublikowaniem dnia 26 lipca 2021 r. na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji (Rządowy Proces Legislacyjny) projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt nr UD 260, dalej: „**Projekt**"), w ramach konsultacji publicznych **Polski Związek Firm Deweloperskich** (dalej: „**PZFD**") przedstawia uwagi do Projektu.

1. Amortyzacja w spółkach nieruchomościowych

Zgodnie Projektem art. 15 ust. 6 ustawy o CIT otrzymuje następujące brzmienie: *„kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 16a-16m,* ***przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych*** *odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), stanowiącej załącznik nr 1 do ustawy, nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki."*

Jak wynika z uzasadnienia do Projektu celem zmiany treści przepisów art. 15 ust. 6 ustawy o CIT jest zmniejszenie różnic występujących między wartością wykazywanego przez spółkę nieruchomościową w roku podatkowym dochodu przed jego opodatkowaniem podatkiem dochodowym, a wartością wykazywanego – za ten sam okres (rok podatkowy/rok obrotowy) - zysku brutto (zysku przed obciążeniem podatkiem dochodowym).

PZFD pragnie podkreślić, iż proponowana zmiana w najszerszym zakresie dotknie podmioty posiadające **nieruchomości komercyjne na wynajem oraz nieruchomości inwestycyjne**.

Polski Związek
Firm Deweloperskich

Plac Trzech Krzyży 10/14
00-499 Warszawa

REGON: 015166016
NIP: 521-31-96-811
KRS: 0000114107

tel. 22 745 01 00
biuro@pzfd.pl

www.pzfd.pl

PZFD
Polski Związek Firm Deweloperskich

W obydwu przypadkach są to wieloletnie i kosztowne przedsięwzięcia, których stopa zwrotu kalkulowana jest w ujęciu wieloletnim. Z tego względu PZFD nie ma wątpliwości, że wdrożenie proponowanych regulacji **zachwieje rynkiem nieruchomości komercyjnych i inwestycyjnych, gdyż ograniczenie podatkowej amortyzacji nie było uwzględniane w planach inwestycyjnych.**

Wdrożenie regulacji odstraszy także potencjalnych inwestorów zagranicznych, dla których nieprzewidywalny i niestabilny system podatkowy jest za każdym razem istotną barierą wejścia na dany rynek.

Powyższe bez wątpienia wpłynie negatywnie na wzrost gospodarczy w sektorze nieruchomości komercyjnych który i tak istotnie ucierpiał na skutek pandemii COVID-19.

Dla PZFD niezrozumiałe pozostają motywy Ustawodawcy, który w zeszłym roku dociążył spółki nieruchomościowe dodatkowymi obowiązkami administracyjnymi, aby obecnie niespodziewanie radykalnie ograniczyć możliwość rozpoznania kosztów podatkowych wynikających z amortyzacji. Dodając do tego ograniczenia we wsparciu branży nieruchomościowej w ramach tarcz antykryzysowych (np. PFR dla dużych przedsiębiorców) całość jawi się jako tendencyjne uderzenie w branżę nieruchomościową.

PZFD pragnie także podkreślić, iż spółki nieruchomościowe to podmioty zdefiniowane w art. 4a pkt 35 ustawy o CIT, a zatem nie każdy podmiot może być uznany za spółkę nieruchomościową, np. z uwagi na mniejszą wartość aktywów lub większą skalę działalności innej, niż związana z nieruchomościami. Może to doprowadzić do sytuacji, w której na rynku będą funkcjonować podmioty w podobnej sytuacji, dla których zasady rozliczania amortyzacji będą istotnie inne. Wprowadzenie stanu nierównowagi, szczególnie na rynku tak mocno dotkniętym pandemią COVID-19 nie jest z pewnością uzasadnione wątpliwą ideą zrównania pozycji księgowych i podatkowych, która – sama z siebie – nie niesie żadnych korzyści - ani sektorowi, ani inwestorom ani innym podmiotom poza samym fiskusem.

Regulacja nie bierze pod uwagę sytuacji, w których doszło do zamortyzowania środka trwałego dla potrzeby rachunkowości lub gdy – ze specyficznych powodów wynikających z regulacji rachunkowych (na gruncie MSSF) – nie dokonuje się amortyzacji tego środka w całości, a także specyficznych stanów faktycznych w których wartość początkowa dla celów amortyzacji podatkowej i rachunkowej – będzie inna.

Wbrew twierdzeniom wynikającym z uzasadnienia do Projektu głównym celem nie jest zmniejszenie różnic pomiędzy ujęciem rachunkowym i podatkowym (polski system podatkowy nie jest bowiem połączony

Polski Związek Firm Deweloperskich

Plac Trzech Krzyży 10/14
00-499 Warszawa

REGON: 015166016
NIP: 521-31-96-811
KRS: 0000114107

tel. 22 745 01 00
biuro@pzfd.pl

www.pzfd.pl

PZFD
Polski Związek Firm Deweloperskich

z ujęciem rachunkowym / bilansowym i tego typu różnice występują w wielu obszarach, których Ustawodawca w żaden sposób nie zamierza ujednolicać). Głównym celem, który przyświeca Ustawodawcy jest interes fiskusa kosztem branży nieruchomościowej, która została uznana za branżę, w której tolerancja na negatywne zmiany wciąż istnieje. Jako PZFD zdecydowanie przeciwstawiamy się tego typu poczynaniom i wnioskujemy o wycofanie się z procedowania proponowanego art. 15 ust. 6 ustawy o CIT.

2. Zmiany w zakresie amortyzowania budynków i lokali mieszkalnych

Projekt zakłada wyłączenie z kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od budynków i lokali mieszkalnym zarówno na gruncie PIT jak i CIT.

Zmiana argumentowana jest tym, że:

- rozwiązanie to będzie zbieżne w skutkach w podatku dochodowym z rozwiązaniami dotyczącymi gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów, które również nie podlegają amortyzacji;
- dotyczy nieruchomości, których wartość wzrasta;
- najem amortyzowanych lokali skutkuje brakiem efektywnego opodatkowania.

Wydatki poniesione na nabycie takich nieruchomości mieszkalnych będą stanowić koszt uzyskania przychodów dopiero w momencie ich zbycia (podobnie jak w przypadku nieruchomości gruntowych).

PZFD pragnie podkreślić, że komentowana zmiana będzie miała istotny wpływ nie tylko na przysłowiowego Kowalskiego, który inwestuje wypracowane środki w zakup nieruchomości mieszkaniowych w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, ale także będzie miała istotny wpływ na rentowność projektów typu PRS (Private Rental Sector), których skala znacznie przekracza tą pierwszą.

PRS jest to stosunkowo nowa, ale niezwykle dynamicznie rozwijająca się gałąź branży nieruchomościowej. Na rynku, odnotowuje się brak wystarczających zasobów mieszkaniowych przeznaczonych na wynajem, przy jednoczesnym wzroście cen mieszkań, który coraz szerszej grupie osób nie pozwala na nabycie własnego lokum. Do tego dochodzi niepewność związana z sytuacją pandemiczną, która nie sprzyja podejmowaniu ryzykownej decyzji o zakupie mieszkania. Z pomocą przychodzi rozwijający się sektor PRS – którego głównym celem jest wybudowanie inwestycji mieszkaniowej, aby ją następnie wynająć (jest to kierunek odrębny niż w przypadku standardowych deweloperów, których głównym celem jest sprzedaż wybudowanej inwestycji klientowi finalnemu). Dla sektora PRS, wybudowane lokale mieszkaniowe kwalifikowane są jako środki trwałe a dokonywanie odpisów amortyzacyjnych daje jedyną możliwość podatkowego aktywowania wydatków poniesionych na wybudowanie inwestycji. Ponieważ przedsięwzięcia PRSowe nie są

Polski Związek
Firm Deweloperskich

Plac Trzech Krzyży 10/14
00-499 Warszawa

REGON: 015166016
NIP: 521-31-96-811
KRS: 0000114107

tel. 22 745 01 00
biuro@pzfd.pl

www.pzfd.pl

przeznaczone do sprzedaży do klientów finalnych – w praktyce nie będą mogły aktywować kosztów wybudowania przy sprzedaży.

Ustawodawca zdawał się wspierać inicjatywę PRS, nawet w szerszym zakresie (obecnie jest konsultowana z udziałem PZFD koncepcja ustawy o tzw. Firmach Inwestujących w Najem Nieruchomości – FINN[1], dla których to firm oraz inwestorów przewiduje się szereg zachęt podatkowych).

Niestety proponowana zmiana może w praktyce uniemożliwić przyciągnięcie istotnych inwestorów zainteresowanych realizacją projektów PRS lub inwestowaniem w FINN. Rynek polski stanie się rynkiem mniej konkurencyjnym w tym obszarze na skutek odebrania możliwości amortyzowania nieruchomości mieszkaniowych, które przez wiele lat mają podlegać wynajmowi (co de facto będzie oznaczało brak możliwości rozliczenia podatkowego kosztów wybudowania inwestycji).

PZFD dostrzega także skutek uboczny wdrożenia regulacji. Mianowicie może dojść do sytuacji, w której PRSy będą bardziej zainteresowane budowaniem lokali niespełniających warunków lokali mieszkalnych (podobnie FINNy będą zainteresowane inwestowaniem w budynki niemieszkalne), aby zminimalizować skutki wdrażanych zmian podatkowych. Wpłynie to niekorzystnie na rynek mieszkaniowy w Polsce – osoby, które nie będzie stać na kupno własnego mieszkalnia będą musiały zadowolić się zaspokajaniem swoich potrzeb mieszkaniowych wynajmem lokali niespełniających warunków lokali mieszkalnych.

Regulacja łamie także zasadę wywodzoną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej „ochrony interesów w toku". W wyroku z dnia 10 lutego 2015 r. sygn. akt P 10/11, Trybunał Konstytucyjny wskazał m.in., cytując inne orzeczenia: *„ustawodawca posiada w szczególności swobodę kształtowania systemu podatkowego. Konstytucja pozostawia szczególnie szeroką swobodę regulacyjną w zakresie wprowadzania i znoszenia zwolnień i ulg podatkowych. Swoboda w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak równoważona z istnieniem obowiązku przestrzegania konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego. Do standardów tych należy w szczególności zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku, które stanowią konkretyzację wymienionej zasady konstytucyjnej (wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46)".*

W powyższym wyroku TK uznał, że przepisy, jakie weszły w życie od 2000 r. ograniczające możliwość amortyzacji w zakresie, w jakim pozbawiły podatników podatku dochodowego od osób prawnych możliwości amortyzacji prawa użytkowania udziału w nieruchomości, wprowadzonego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych przed 1 stycznia 1999 r. były

[1] W wersji angielskiej jako Real Estate Investment Trust – REIT.

Polski Związek
Firm Deweloperskich

Plac Trzech Krzyży 10/14
00-499 Warszawa

REGON: 015166016
NIP: 521-31-96-811
KRS: 0000114107

tel. 22 745 01 00
biuro@pzfd.pl

www.pzfd.pl

PZFD
Polski Związek Firm Deweloperskich

Zgodnie z założeniami projektu „ukryta dywidenda" może przybierać różnorakie formy np.:

- płatności niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą;
- transakcje o nierynkowym charakterze;
- nadmierne zadłużenie podatnika z różnych tytułów względem podmiotów powiązanych z grupy kapitałowej;
- użytkowanie przez podatnika składników majątku należących do wspólnika lub podmiotów powiązanych, które pierwotnie należały do podatnika.

Kwestie te będzie regulował art. 16 ust. 15b ustawy o CIT, zgodnie z którym *„nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów związanych z wykonywaniem świadczeń, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym wspólnikiem, jeżeli:*

a) świadczenie lub zobowiązanie z którego to świadczenie wynika nie zostałoby udzielone na takich samych warunkach w całości lub części temu podmiotowi lub wspólnikowi, lub

b) w przypadku niewykonania świadczenia podatnik dysponowałby zyskiem netto w rozumieniu przepisów o rachunkowości za rok obrotowy, w którym świadczenie to zostało uwzględnione w wyniku finansowym".

PZFD stoi na stanowisku, że tak długo jak transakcja pomiędzy wspólnikiem a spółką jest rzeczywista (np. niekwestionowany wynajem nieruchomości, w której prowadzona jest działalność spółki) i odbywa się na warunkach rynkowych – tak długo wyłączenie wydatku z kosztów podatkowych nie znajduje uzasadnienia.

W konsekwencji PZFD proponuje następującą modyfikację treści art. 16 ust. 15b ustawy o CIT i dodanie art. 16 ust. 15ba:

Art. 16 ust. 15b „Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez podatnika związanych z wykonywaniem świadczeń, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym wspólnikiem, jeżeli świadczenie lub zobowiązanie z którego to świadczenie wynika nie zostałoby udzielone na takich samych warunkach w całości lub części temu podmiotowi lub wspólnikowi".

Art. 16 ust. 15ba „Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez podatnika w związku z nabyciem od wspólnika lub podmiot powiązanego bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym wspólnikiem, świadczeń dla których ustalona cena odbiega od warunków rynkowych".

Polski Związek Firm Deweloperskich

Plac Trzech Krzyży 10/14
00-499 Warszawa

REGON: 015166016
NIP: 521-31-96-811
KRS: 0000114107

tel. 22 745 01 00
biuro@pzfd.pl

www.pzfd.pl

PZFD
Polski Związek Firm Deweloperskich

niezgodne z wywodzoną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą ochrony interesów w toku.

W przypadku komentowanego projektu nowelizacji (UD 260) zachodzi obawa, że wprowadzenie przepisów naruszy standardy konstytucyjne przywołane w powyższym wyroku TK.

Sytuacja, która efektywnie może prowadzić do istotnego obniżenia podatku płaconego z działalności wynajmu lokali mieszkalnych dotyczy w rzeczywistości jedynie podwyższonej (do 10%) stawki amortyzacji dla tzw. lokali używanych. Argument wywodzony jedynie z wąskiej grupy stanów faktycznych nie może - zdaniem PZFD - stanowić podstawy do przyjęcia takiej regulacji.

Mając na uwadze wskazane powyżej doniosłe skutki wnioskujemy o wycofanie proponowanej regulacji w całości.

3. <u>Zmiana zasad opodatkowania przychodów osiąganych z najmu lub dzierżawy</u>

Projekt przewiduje, że dochody osiągane przez podatników ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT, tj. z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze będą podlegały opodatkowaniu wyłącznie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych (z całkowitym wyłączeniem możliwości rozliczenia w skali podatkowej). W konsekwencji zostanie uchylony art. 16a ustawy o PIT a jego odpowiednikiem stanie się art. 6 ust. 1ba ustawy o ryczałcie.

Zmianę tę należy ocenić negatywnie, gdyż odbiera ona podatnikom dotychczasową swobodę decydowania o najkorzystniejszym sposobie opodatkowania w danej konkretnej sytuacji. W praktyce na rozliczenie skalą podatkową decydowali się najczęściej podatnicy, którzy rozważali remonty wynajmowanych / wydzierżawianych lokali, a rozliczenie w ten sposób dawało możliwość podatkowego aktywowania wydatków na ten cel. W praktyce proponowana regulacja może negatywnie wpłynąć na stan lokali / budynków podlegających najmowi / dzierżawie.

Biorąc pod uwagę powyższe PZFD wnioskuje o wycofanie proponowanej regulacji w całości.

4. <u>Wprowadzenie przepisów ograniczających generowanie sztucznych kosztów uzyskania przychodu w postaci wypłaty tzw. „ukrytej dywidendy"</u>

Projektowane zmiany przewidują zasadę, na podstawie której wypłaty dokonywane na rzecz udziałowca lub podmiotu powiązanego z udziałowcem, które są generowane w sposób sztuczny i mogą być postrzegane jako ukryta dywidenda nie będą stanowić kosztów uzyskania przychodu.

Polski Związek
Firm Deweloperskich

Plac Trzech Krzyży 10/14
00-499 Warszawa

REGON: 015166016
NIP: 521-31-96-811
KRS: 0000114107

tel. 22 745 01 00
biuro@pzfd.pl

www.pzfd.pl

PZFD
Polski Związek Firm Deweloperskich

5. Grupa VAT

Projekt reguluje wprowadzenie do polskiego porządku prawnego tzw. Grupy VAT.

Zasady utworzenia Grupy VAT reguluje nowy art. 15a ust. 1-6 ustawy o VAT, zgodnie z którym:

*„Art. 15a. 1. Podatnikiem, o którym mowa w art. 15, może być również grupa podmiotów powiązanych **finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie**, które zawrą umowę o utworzeniu grupy VAT.*
2. Grupę VAT mogą utworzyć podatnicy:
1) posiadający siedzibę na terytorium kraju lub
2) nieposiadający siedziby na terytorium kraju w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.
3. Podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów w kapitale zakładowym pozostałych podatników będących członkami tej grupy.
4. Podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli:
1) przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub
2) rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, lub
3) członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT.
5. Podatników uważa się za powiązanych organizacyjnie, jeżeli:
1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem, lub
2) organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu.
6. Warunki istnienia powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych pomiędzy członkami grupy VAT muszą być spełnione nieprzerwanie przez okres, w jakim ta grupa posiada status podatnika".

Jak wskazano w uzasadnieniu do Projektu podstawą wprowadzenia Grupy VAT w Polsce stanowi implementacja art. 11 Dyrektywy VAT, zgodnie z którą *„po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej "Komitetem ds. VAT"), każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu".*

Polski Związek Firm Deweloperskich

Plac Trzech Krzyży 10/14
00-499 Warszawa

REGON: 015166016
NIP: 521-31-96-811
KRS: 0000114107

tel. 22 745 01 00
biuro@pzfd.pl

www.pzfd.pl

PZFD
Polski Związek Firm Deweloperskich

W kontekście powyższego wymogi dla polskiej Grupy VAT w zakresie powiązania finansowego (powiązanie kapitałowe na poziomie 50%) należy uznać za restrykcyjne i uzasadnione byłoby ich **obniżenie np. do progu dotyczącego powiązań kapitałowych dla cen transferowych (tj. 25%). Ponadto warto wdrożyć rozwiązanie pozwalające również na udział w Grupie VAT podmiotów powiązanych pośrednio (co pozwoli na istnienie kilkupoziomowej Grupy VAT).**

Ponadto w zakresie powiązań ekonomicznych rekomendowalibyśmy wprowadzenie dodatkowego przepisu, że powiązanie ekonomiczne istnieje, jeżeli podmioty działają w tej samej branży lub na tym samym rynku danego produktu. Może być to znaczne ułatwienie (a zarazem zachęta do wejścia w GV) dla podmiotów z branży deweloperskiej funkcjonujących w grupach kapitałowych. Niejednokrotnie bowiem w takich grupach funkcjonuje: podmiot deweloperski, podmiot budowlany (GW), podmiot wykończeniowy, podmiot odpowiedzialny za sprzedaż / marketing itp.

6. Termin wprowadzenia regulacji

Zgodnie z aktualnym brzmieniem Projektu, zakłada się, że proponowane w nim przepisy podatkowe będą obowiązywać **od dnia 1 stycznia 2022 r.** Oznacza to, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego dla ich skuteczności od tej daty niniejsza ustawa musi zostać opublikowana do końca listopada bieżącego roku.

W ocenie PZFD proponowany **termin wejścia w życie nowych przepisów jest rażąco krótki, biorąc pod uwagę kompleksowość wprowadzanych zmian. Konsultacje podatkowe kończą się 30 sierpnia 2021 r. Jednak nawet przy ekspresowym tempie uchwalenia przepisów, podatnicy nie będą w stanie przygotować się na zmiany ani dostosować systemów księgowych.**

Biorąc powyższe pod uwagę, w opinii PZFD tak istotna zmiana zasad opodatkowania jaką wprowadza Polski Ład **powinna dawać podatnikom odpowiednio długie vacatio legis. W konsekwencji wejście w życie Polskiego Ładu powinno zostać przesunięte co najmniej do 1 stycznia 2023 r.** aby umożliwić podatnikom należyte przygotowanie się do zmiany.

***

PZFD ma nadzieję, że przedstawione uwagi spotkają się z aprobatą i wnosi o uwzględnienie powyższych uwag.

Konrad Płochocki
Dyrektor Generalny
Polskiego Związku Firm Deweloperskich

Polski Związek Firm Deweloperskich

Plac Trzech Krzyży 10/14
00-499 Warszawa

REGON: 015166016
NIP: 521-31-96-811
KRS: 0000114107

tel. 22 745 01 00
biuro@pzfd.pl

www.pzfd.pl