

*Projekt z dnia 4 marca 2010 r.*

**MINISTERSTWO FINANSÓW**

**ZAŁOŻENIA**

**do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób  
prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

---

**Warszawa, marzec 2010 r.**

Projekt założeń dostosowuje przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do prawa wspólnotowego oraz precyzuje zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podatników podatków dochodowych z tytułu udziału w spółkach nie będących osobami prawnymi.

## **A. DOSTOSOWANIE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH I USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH DO PRAWA WSPÓLNOTOWEGO**

### **I. Syntetyczne przedstawienie zagadnień**

#### **1. Aktualny stan stosunków społecznych w dziedzinie, której dotyczyć ma projektowana ustawa**

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych reguluje zasady opodatkowania zarówno podmiotów mających siedzibę/miejsce zamieszkania na terytorium RP (tzw. rezydentów) jak również podmiotów, które mają siedzibę/miejsce zamieszkania zagranicą (tzw. nierezydentów) w odniesieniu do dochodu uzyskanego na terytorium Polski.

Przepisy polskich ustaw dotyczących podatków dochodowych przewidywały odrębne zasady opodatkowania rezydentów i nierezydentów, jednakże w wyniku przystąpienia do Unii Europejskiej powstała konieczność zmiany istniejących regulacji w celu zapewnienia zgodności z przepisami Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - TFUE) oraz w celu implementacji dyrektyw dotyczących podatków dochodowych.

Praktyka stosowania obecnie obowiązujących przepisów, a także działania Komisji Europejskiej, która wskazała na potencjalną niezgodność przepisów regulujących opodatkowanie funduszy inwestycyjnych i emerytalnych, ujawniła potrzebę zmiany przepisów w celu zapewnienia większej przejrzystości, a także zgodności z prawem wspólnotowym.

Proponowana nowelizacja przepisów zmierza przede wszystkim do zapewnienia równości traktowania wszystkim podmiotom korzystającym ze swobód przyznanych przez TFUE i Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym - PEOG oraz do zwiększenia pewności prawa poprzez zmianę tych przepisów, które mogą potencjalnie naruszać prawo wspólnotowe.

#### **2. Aktualny stan prawny w dziedzinie, której dotyczyć ma projektowana ustawa**

Zasady opodatkowania uregulowane zostały w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą CIT” oraz w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą PIT”.

Ponadto, na stosowanie norm prawa krajowego mają wpływ postanowienia Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 115 z 09.05.2008 str. 47), Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym oraz następujące dyrektywy:

- Dyrektywy Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE

z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (wersja ujednolicona) – (Dz.Urz. UE L 310 z 25.11.2009, str. 34), zwana dalej Dyrektywą 2009/133/WE

- Dyrektywy Rady 90/435/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – (Dz. Urz. UE L 225 z 20.08.1990, str. 6, Polskie wydanie specjalne rozdz. 9, t.1 str. 147 ze zmianami), zwana dalej Dyrektywą 90/435/EWG
- Dyrektywy Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, str. 49, Polskie wydanie specjalne rozdz. 9, t.1 str. 380 ze zmianami), zwana dalej Dyrektywą 2003/49/WE

### **3. Potrzeba i cel uchwalenia projektowanej ustawy**

Z chwilą przystąpienia Polski do Unii Europejskiej przepisy ustawy CIT zawierały w swej treści postanowienia, które czyniły zadość obowiązkowi implementacji dyrektyw. W praktyce stosowania tych przepisów pojawiły się jednak trudności interpretacyjne, które powinny zostać usunięte w celu zwiększenia pewności prawa i zaufania podatnika do Państwa.

Nie bez znaczenia dla oceny stanu prawa krajowego, w zakresie podatków dochodowych, jest także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, którego orzeczenia pozwalają ocenić stan polskiego porządku prawnego, w aspekcie jego zgodności z prawem wspólnotowym, w tym z wywiązywania się Rzeczypospolitej Polskiej z obowiązku właściwego implementowania dyrektyw. Orzeczenia, jakie miały bezpośredni wpływ na taką ocenę, to m.in. wyrok C-101/05 z dnia 18.12.2007 w sprawie *A*, C-48/07 z 22.12.2008 w sprawie *Les Vergers du Vieux Tauves SA*, C-28/95 z dnia 17.07.1997 w sprawie *Leur-Bloem*.

Projektowany zakres zmian uwzględnia także realizację zobowiązania podjętego przez Rząd Rzeczypospolitej Polskiej wobec Komisji Europejskiej w sprawie usunięcia naruszenia nr 2006/4093 (skierowanego przez Komisję Europejską wobec RP w dniu 23 marca 2007 r. i dotyczącego dyskryminacyjnego traktowania w Polsce zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych, poprzez opodatkowanie dochodów przez nie osiągniętych).

Potrzeba dokonania w tym zakresie zmian w ustawie CIT wynika z konieczności dostosowania przepisów w niej zawartych do postanowień Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej) i Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG).

W skierowanym w dniu 23 marca 2007 r. naruszeniu nr 2006/4093, Komisja Wspólnot Europejskich wskazała na potencjalną niezgodność przepisów ustawy CIT z prawem wspólnotowym w związku z wyższym opodatkowaniem odsetek i dywidend płaconych na rzecz funduszy emerytalnych oraz funduszy inwestycyjnych będących rezydentami w innych państwach EOG.

W odpowiedzi z dnia 22 maja 2007 r. Rząd RP zobowiązał się dokonać odpowiednich zmian w ustawie CIT, mających na celu wyeliminowanie naruszenia nr 2006/4093.

W związku z brakiem zmian legislacyjnych mających na celu usunięcie naruszenia nr 2006/4093, w dniu 15 maja 2009 r. Komisja Europejska skierowała do Polski uzasadnioną opinię w tej sprawie.

W przekazanej Komisji Europejskiej odpowiedzi na uzasadnioną opinię z dnia 6 lipca 2009 r. Rząd RP ponownie zobowiązał się do zmiany przepisów ustawy CIT w tym zakresie.

Niniejszy projekt założeń do zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych został ujęty w planie prac Rządu na I kwartał 2010 r.

#### **4. Możliwości podjęcia alternatywnych w stosunku do uchwalenia projektowanej ustawy środków umożliwiających osiągnięcie celu**

Brak jest alternatywnych rozwiązań dla proponowanych zmian.

#### **5. Podmioty, na które oddziaływać ma projektowana ustawa**

1) fundusze emerytalne oraz fundusze inwestycyjne będące rezydentami w innych państwach członkowskich UE oraz EOG,

2) spółki z siedzibą lub zarządem w krajach UE lub EOG, które dokonują operacji wymiany udziałów, o której mowa w Dyrektywie 2009/133/WE lub osiągają dochody (przychody) z tytułu dywidend, odsetek lub należności licencyjnych z tytułu transakcji z powiązanymi z nimi kapitałowo spółkami posiadającymi siedzibę lub zarząd na terytorium RP,

3) osoby fizyczne, biorące udział w operacji wymiany udziałów, o której mowa w Dyrektywie 2009/133/WE,

4) spółki prowadzące działalność poprzez położony w Polsce zagraniczny zakład.

#### **6. Przewidywane skutki finansowe uchwalenia projektowanej ustawy i źródła ich pokrycia**

##### *Do pkt 2.1.1*

Szacuje się, że wprowadzenie od 2011 r. zwolnienia od podatku dochodowego zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych spowoduje zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych (budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego) z podatku CIT w wysokości ca' 72 mln zł, w tym zmniejszenie dochodów:

- budżetu państwa (77,14%) w kwocie ok. 55,5 mln zł,
- jednostek samorządu terytorialnego (22,86%) w kwocie ok. 16,5 mln zł.

##### *Do pkt 2.1.3, 2.1.4.1, 2.1.4.3, 2.1.4.4., 2.1.5.1, 2.1.6.7., 2.2.1, 2.2.2, 2.2.4.1*

Wyszczególnione zmiany mają na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych i dostosowanie do przepisów do wymogów prawa wspólnotowego. Oceniając wskazane propozycje w aspekcie ich wpływu na obowiązki publiczno-prawne należy stwierdzić, że nie są one związane z ponoszeniem ciężaru podatkowego i nie powinny mieć w związku z tym negatywnego wpływu na sektor finansów publicznych.

##### *Do pkt 2.1.2, 2.1.4.2, 2.1.5.2, 2.1.6.1, 2.1.6.3, 2.1.6.4, 2.1.6.5.2, 2.2.3, 2.2.4.2*

Należy oczekiwać wzrostu dochodów budżetowych, z uwagi na charakter propozycji, polegający na ograniczeniu stosowania zwolnień podatkowych. Brak jest możliwości określenia skutków liczbowych wprowadzenia tych rozwiązań. Ze względu na wprowadzenie mechanizmu odroczenia opodatkowania zysków zmiana w pkt 2.2.3 ma charakter neutralny.

#### *Do pkt 2.1.6.5.1*

Z uwagi na charakter propozycji, polegającej na umożliwieniu odliczenia podatku zapłaconego w innym kraju od dochodów, z których zyski są wypłacane do zagranicznego zakładu położonego w Polsce, brak jest danych podatkowych w tym zakresie, które pozwoliłyby na oszacowanie skutków budżetowych.

Nie można jednak uznać, że rozszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do tego odliczenia pozostaje bez wpływu na wysokość dochodów budżetowych, gdyż jest to pewien rodzaj preferencji.

#### *Do pkt 2.1.6.6*

Ze względu na fakt, iż zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 ustawy CIT wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2013 r. (art. 7 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw – Dz.U. Nr 254, poz. 2533) będzie oddziaływać na wysokość dochodów budżetu w późniejszych latach.

Zgodnie z art.6 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy, zaproponowane zmiany skutkują także obniżeniem w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 1 lipca 2013 r. stawki podatku do wysokości 5%. W tym zakresie skutek w postaci zmniejszenia dochodów sektora finansów publicznych w roku 2011 szacuje się na kwotę ok. 1 mln zł.

### **Źródła pokrycia**

Ewentualny ubytek w dochodach budżetowych może być skompensowany poprzez wzrost dochodów z tytułu większej atrakcyjności polskiego rynku inwestycyjnego i zwiększonej ilości transakcji na tym rynku. Polska może być bowiem postrzegana jako kraj o przyjaznym środowisku biznesowym.

## **II. Zakres proponowanych zmian**

### **1. Projektowana ustawa będzie regulowała:**

- 1) w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych:
  - a) zwolnienia podmiotowe odnoszące się do zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych,
  - b) zasady przeciwdziałające nadużyciom podatkowym (anti-abuse clause),
  - c) dokumentację podatkową w odniesieniu do zagranicznego zakładu,
  - d) transakcję wymiany udziałów,
  - e) wniesienie aktywów w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
  - f) zwolnienia wypłacanych dywidend i należności licencyjnych,
- 2) w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych:
  - a) dokumentację podatkową w odniesieniu do zakładu zagranicznego,
  - b) pracownicze programy emerytalne,
  - c) transakcję wymiany udziałów,
  - d) wniesienie aktywów w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

## **2.Przepisy merytoryczne**

### **2.1. Zmiany w zakresie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych**

#### **2.1.1 Zwolnienia podmiotowe odnoszące się do zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych**

W obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 10 ustawy CIT zwolnione od podatku dochodowego są fundusze inwestycyjne działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. Nr 146, poz. 1546, z późn. zm.). Analogicznemu zwolnieniu, w oparciu o art. 6 ust. 1 pkt 11 ustawy CIT, podlegają fundusze emerytalne, utworzone na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych.

Zakres wskazanego zwolnienia obejmuje wyłącznie fundusze polskie, tj. utworzone i działające w oparciu o wskazane przepisy ustaw. Ścisłe reguły wykładni prawa podatkowego nie pozwalają na uznanie, iż zwolnieniem takim objęte są również fundusze zagraniczne, tj. dochody funduszy inwestycyjnych i emerytalnych, utworzonych w oparciu o przepisy ustrojowe innych niż Polska państw członkowskich UE i EOG i uzyskujących na terytorium Polski dochody z dywidend lub odsetek.

Taki stan prawny prowadzi do nierównego traktowania funduszy polskich wobec zagranicznych funduszy inwestujących na rynku polskim, a tym samym do naruszenia traktatowej swobody przepływu kapitału, do której respektowania zobowiązały się państwa członkowskie UE i EOG (zasada ustanowiona art. 63 TFUE (dawny art. 56 TWE) i art. 40 Porozumienia EOG) i na którą wskazała Komisja Europejska w naruszeniu nr 2006/4093.

Aby usunąć wątpliwości wskazane przez Komisję Europejską naruszenie i zrównać w prawach podatkowych polskie i zagraniczne fundusze, nie pozbawiając polskich podatników praw nabytych, należy dokonać rozszerzenia zakresu zwolnień podmiotowych na odpowiednie fundusze inwestycyjne i emerytalne, podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w innych krajach UE lub EOG.

Należy zaznaczyć, iż specyfika form organizacyjno-prawnych polskich funduszy różni się w znacznej mierze od form funduszy funkcjonujących w innych państwach członkowskich UE i EOG.

Podstawowymi cechami charakterystycznymi dla polskich funduszy inwestycyjnych jest:

- przedmiot działalności, który jest ograniczony do lokowania środków pieniężnych zebranych w drodze publicznego, a w przypadkach określonych w ustawie również niepublicznego, proponowania nabycia jednostek uczestnictwa albo certyfikatów inwestycyjnych, w określone w ustawie papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe (art. 3 ust. 1 ustawy o funduszach inwestycyjnych),
- możliwość utworzenia funduszu inwestycyjnego wyłącznie po uzyskaniu zezwolenia Komisji Nadzoru Finansowego (art. 14 ust. 1 ustawy o funduszach inwestycyjnych),
- obowiązek prowadzenia rejestru aktywów funduszu przez depozytariusza (art. 9 ustawy o funduszach inwestycyjnych),
- podleganie nadzorowi Komisji Nadzoru Finansowego (art. 5 pkt 8 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym – Dz.U. Nr 183, poz. 1537, z późn. zm.),
- posiadanie przez wszystkie fundusze inwestycyjne osobowości prawnej, pomimo że stanowią one jedynie masę majątkową utworzoną z wpłat uczestników i nabytych za te wpłaty aktywów.

Zasady tworzenia i działania funduszy inwestycyjnych nie zostały zharmonizowane na szczeblu Wspólnoty. Jedynym aktem regulującym zasady zbiorowego inwestowania w papiery wartościowe jest Dyrektywa Rady 85/611/EWG z dnia 20 grudnia 1985 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) (Dz. Urz. UE L 375 z 31.12.1985, Dz. U. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 1, str. 139 ze zmianami), zwana dalej dyrektywą UCITS.

Należy jednak zauważyć, że zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy UCITS jej przepisami zostały objęte wyłącznie fundusze inwestycyjne, których jedynym celem jest zbiorowe inwestowanie w zbywalne papiery wartościowe lub w inne płynne aktywa finansowe kapitału pochodzącego od obywateli i które działają na zasadzie dywersyfikacji ryzyka, oraz których jednostki uczestnictwa są, na żądanie ich posiadaczy, odkupywane lub umarzane bezpośrednio lub pośrednio z aktywów tych przedsiębiorstw.

Natomiast art. 2 dyrektywy UCITS wyłącza wprost spod jej przepisów:

- fundusze typu zamkniętego,
- fundusze, które pozyskują kapitał nie promując sprzedaży swoich jednostek uczestnictwa w obrocie publicznym we Wspólnocie lub jej części,
- fundusze, których jednostki uczestnictwa, zgodnie z regulaminem funduszu lub zgodnie z dokumentami założycielskimi funduszu inwestycyjnego, mogą być przedmiotem obrotu publicznego wyłącznie w państwach trzecich,
- te kategorie funduszy, których polityka inwestycyjna oraz kredytowa nie spełnia wymagań określonych w tej dyrektywie.

Jednocześnie dyrektywa UCITS nie wskazuje jednolitych, powszechnie obowiązujących form prawnych tworzenia zharmonizowanych instytucji wspólnego inwestowania, zatem mogą być one tworzone na podstawie prawa zobowiązań (wspólne fundusze zarządzane przez spółki zarządzające), prawa powierniczego (fundusze powiernicze) oraz statutu (fundusze inwestycyjne/spółki inwestycyjne). Niemniej jednak dyrektywa określa pewne wymogi, które powinny spełniać takie instytucje, w szczególności:

- przedmiot działalności, który ograniczony jest do zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe lub w inne płynne aktywa finansowe kapitału pochodzącego od obywateli i które działają na zasadzie dywersyfikacji ryzyka (art. 1 ust. 2 tiret pierwsze dyrektywy UCITS),
- prowadzenie działalności na podstawie zezwolenia właściwych władz w państwie członkowskim, w którym UCITS ma siedzibę (art. 4 ust. 1 dyrektywy UCITS),
- posiadanie depozytariusza przechowującego aktywa funduszu (art. 7 ust. 1 i 14 ust. 1 dyrektywy UCITS),
- podleganie nadzorowi właściwych władz w państwie członkowskim, w którym UCITS ma siedzibę (art. 49 ust. 1 dyrektywy UCITS).

Funduszami inwestycyjnymi działającymi w Polsce spełniającymi wymagania dyrektywy UCITS (funduszami zharmonizowanymi z prawem wspólnotowym) są wyłącznie fundusze inwestycyjne otwarte, niebędące jednocześnie funduszami inwestycyjnymi podstawowymi i powiązanymi. Pozostałe fundusze inwestycyjne, tj. fundusze inwestycyjne zamknięte i specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne otwarte podstawowe i powiązane, pomimo faktu, iż zasady ich działania reguluje ustawa o funduszach inwestycyjnych, nie spełniają wymogów dyrektywy UCITS.

Jako przykład innych przepisów wspólnotowych, w których wskazano wymogi dla instytucji wspólnego inwestowania niezbędne, aby mogły być one uznane dla potrzeb tych przepisów jako posiadające zabezpieczenia analogiczne do funduszy UCITS, jest dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 9.06.2006 r., str. 87 ze zmianami).

Zgodnie z art. 41 ust. 6 lit. b tej dyrektywy państwa członkowskie mogą zwolnić z obowiązku posiadania komitetu ds. audytu, jakkolwiek jednostkę interesu publicznego będącą przedsiębiorstwem zbiorowego inwestowania określonym w art. 1 ust. 2 dyrektywy 85/611/EWG (fundusze UCITS) oraz jednostki interesu publicznego, których jedynym celem jest zbiorowe inwestowanie kapitału zebranego w drodze publicznej, działające na zasadzie rozłożenia ryzyka i niepróbujące uzyskać prawnej lub administracyjnej kontroli nad jakimkolwiek emitentem swoich podstawowych inwestycji, o ile dane przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania uzyskały zezwolenie i podlegają nadzorowi właściwych władz oraz posiadają depozytariusza sprawującego funkcje równoważne z tymi, które wynikają z dyrektywy 85/611/EWG.

Przywołane powyżej cechy wspólne polskich funduszy inwestycyjnych oraz zagranicznych funduszy inwestycyjnych, wobec braku możliwości bezpośredniego wskazania podmiotów zagranicznych, do których odnosiliby się wprost projektowane zwolnienie z podatku, pozwalają sądzić, iż proponowana definicja instytucji wspólnego inwestowania z innych niż Polska państw członkowskich UE i EOG, nie będzie szersza niż definicja funduszu inwestycyjnego działającego na podstawie przepisów polskiej ustawy o funduszach inwestycyjnych.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz.U. z 2004 r. Nr 159, poz. 1667, z późn. zm.) fundusze emerytalne mają osobowość prawną. Przedmiotem ich działalności jest gromadzenie środków pieniężnych i ich lokowanie, z przeznaczeniem na wypłatę członkom funduszy po osiągnięciu przez nich wieku emerytalnego. Składki wpłacone do funduszy emerytalnych, nabyte za nie lub w związku z nimi prawa i pożytki z tych praw stanowią ich aktywa. Fundusze emerytalne są tworzone jako otwarte lub pracownicze.

W kwestii ustalenia cech funduszy emerytalnych, działających na terytorium UE i zajmujących się działalnością analogiczną do polskich funduszy emerytalnych proponuje się oprzeć na postanowieniach Dyrektywy 2003/41/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie działalności instytucji pracowniczych programów emerytalnych oraz nadzoru nad takimi instytucjami (Dz. Urz. UE L 235 z 23.09.2003 str. 10, Polskie wydanie specjalne, rozdz. 5, t. 4, str. 350), zwana dalej Dyrektywą 2003/41/WE. Podstawowe cechy takich funduszy emerytalnych to:

- cel: emerytalny – niepłynność środków (nie można z nich korzystać przed osiągnięciem wieku emerytalnego),
- licencja; podleganie pod nadzór (art. 9 ust. 1 lit. a, art. 14 ust. 2 Dyrektywy 2003/41/WE),
- nieobowiązkowość (art. 3 Dyrektywy 2003/41/WE),
- system zdefiniowanej składki lub zdefiniowanego świadczenia (art. 6 lit. d Dyrektywy 2003/41/WE),
- prawne rozdzielenie od instytucji finansujących (art. 8 Dyrektywy 2003/41/WE),
- założenie depozytu w celu ochrony aktywów (art. 16 Dyrektywy 2003/41/WE).

Proponowane warunki określające zakres podmiotowy zwolnienia zostały ustalone tak, aby zwolnieniem objęte zostały podmioty równoważne polskim funduszom inwestycyjnym i polskim funduszom emerytalnym. Podejście takie przede wszystkim zapewni realizację konstytucyjnej zasady równości podatników wobec prawa oraz powszechności opodatkowania. Pozwoli również wyeliminować nierówne traktowanie podmiotów działających w porównywalnych warunkach.

Uwzględniając różne formy organizacyjno-prawne funduszy inwestycyjnych funkcjonujących w UE i EOG proponuje się wprowadzenie uregulowania, które wskazywać będzie, iż zwolnienie od podatku obejmie instytucje wspólnego inwestowania posiadające siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które spełniają łącznie następujące warunki:

- a) podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
- b) wyłącznym przedmiotem ich działalności jest zbiorowe lokowanie środków pieniężnych zebranych w drodze publicznego oraz niepublicznego proponowania nabycia ich tytułów uczestnictwa w papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego i inne prawa majątkowe,
- c) prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
- d) ich działalność podlega nadzorowi właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
- e) posiadają depozytariusza przechowującego aktywa tej instytucji.

W kwestii funduszy emerytalnych projektowana regulacja powinna wskazywać, iż zwolnieniem od podatku objęci są podatnicy, posiadający siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzący program emerytalny, w zakresie dochodów związanych z gromadzeniem oszczędności na cele emerytalne, którzy spełniają łącznie następujące warunki:

- a) podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
- b) prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
- c) ich działalność podlega nadzorowi właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
- d) posiadają depozytariusza prowadzącego rejestr aktywów tej instytucji,
- e) przedmiotem ich działalności jest wyłącznie gromadzenie środków pieniężnych i ich lokowanie, z przeznaczeniem na wypłatę uczestnikom programu emerytalnego po osiągnięciu przez nich wieku emerytalnego,”.

Wprowadzane przepisy dotyczące zwolnienia dla zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych powinny zawierać również klauzulę przeciwdziałającą nadużyciom, wypracowaną w oparciu o ugruntowaną linię orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości (por. wyrok C-101/05 z 18 grudnia 2007 r. w sprawie A). W wyroku tym Trybunał orzekł, iż przyznanie zwolnień wynikających z dyrektyw może być opatrzone warunkiem istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji, która jest niezbędna dla weryfikacji danych

przedstawianych przez podatników. Brak podstawy prawnej do uzyskania informacji od państwa rezydencji podatkowej podatnika prowadziłby bowiem do braku możliwości przeprowadzenia efektywnego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w sytuacji podejrzenia o uchylanie się od opodatkowania.

Polska może występować o wymianę informacji w oparciu o dyrektywę Rady nr 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.Urz. UE L 336 z 27.12.1977 r.) oraz Konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913).

Ponadto należy zaznaczyć, że w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, znajduje się podstawa prawna do występowania przez Polskę z wnioskami o wymianę informacji ze wszystkimi państwami członkowskimi UE<sup>1</sup> i EOG, z wyjątkiem Księstwa Liechtensteinu.<sup>2</sup>

Projektowana regulacja powinna zatem uwzględniać zapis, zgodnie z którym zwolnienia odnoszące się do funduszy emerytalnych oraz inwestycyjnych stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczypospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik posiada siedzibę.

Proponuje się również, aby płatnicy wypłacający należności z tytułu odsetek i dywidend, na rzecz zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych (dochody uzyskiwane w Polsce) otrzymywali od tychże funduszy podstawowe dokumenty potwierdzające prawo do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym. Dokumentami tymi, zgodnie z przyjętymi już rozwiązaniami ustawy CIT, powinny być certyfikat rezydencji oraz pisemne oświadczenie o spełnieniu pozostałych projektowanych warunków, których spełnienie wymagane będzie dla skorzystania ze zwolnienia.

W tym celu w przepisach ustawy CIT należy zawrzeć zastrzeżenie, iż osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 (tj. odsetki) lub art. 22 ust. 1 (tj. dywidendy) na rzecz podmiotów, które zostaną objęte projektowanym zwolnieniem podmiotowym, stosują to zwolnienie wyłącznie pod warunkiem:

- 1) udokumentowania przez zagraniczny fundusz emerytalny lub inwestycyjny miejsca jego siedziby dla celów podatkowych, uzyskaniem od tego podmiotu certyfikatem rezydencji, oraz
- 2) złożenia przez zagraniczny fundusz emerytalny lub inwestycyjny pisemnego oświadczenia iż jest on rzeczywistym właścicielem wypłaconych przez płatnika należności oraz spełnia on warunki, o których mowa w przepisach regulujących kwestie zwolnienia podmiotowego z podatku dochodowego.

Zastrzeżenie to powinno zawierać odniesienie, zgodnie z którym ocena warunków określonych w pkt 1 i 2 wskazanych powyżej dokonywana jest niezależnie od warunku istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych między Rzeczypospolitą Polską a państwem EOG, w którym fundusz emerytalny lub inwestycyjny ma siedzibę.

---

<sup>1</sup> Został zakończony proces negocjacji protokołu do umowy ze Szwajcarią zawierającego taką klauzulę wymiany informacji.

<sup>2</sup> Umowa z Liechtensteinem przewidująca wymianę informacji jest przedmiotem negocjacji pomiędzy UE i jej państwami członkowskimi a Liechtensteinem.

## **2.1.2 Zasady przeciwdziałające nadużyciom podatkowym (anti-abuse clause)**

### **2.1.2.1. Warunek uzasadnionych celów gospodarczych**

Zgodnie z art. 15 Dyrektywy 2009/133/WE państwo członkowskie może wyłączyć stosowanie całości lub części przywilejów wynikających z dyrektywy, pozwalających na odroczenie opodatkowania zysków związanych z łączeniem, podziałem, podziałem przez wydzielenie, wnoszeniem aktywów i wymianą udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz z przeniesieniem statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, w sytuacji, gdy operacje te dokonywane są bez uzasadnionego celu gospodarczego bądź jedynym lub głównym ich celem jest uchylenie się lub uniknięcie opodatkowania.

W obecnym stanie prawnym stosowna klauzula zapobiegania nadużyciom została wprowadzona w treści przepisu art. 10 ust. 4 ustawy CIT w odniesieniu do operacji połączenia lub podziału spółek.

Dyrektywa 2009/133/WE dopuszcza jednak wyłączenie możliwości zastosowania korzystnego reżimu podatkowego także w stosunku do transakcji wymiany udziałów, które przeprowadzane są bez uzasadnionego celu gospodarczego lub gdy ich głównym celem jest uchylenie się lub uniknięcie opodatkowania (art. 15 ust. 1 w zw. z art. 8 ust. 1). W związku z tym proponuje się rozszerzenie zakresu przedmiotowego obecnie istniejącej klauzuli zapobiegania nadużyciom, o transakcje wymiany udziałów.

Ponadto, zgodnie z art. 5 ust. 2 Dyrektywy 2003/49/WE państwo członkowskie może wyłączyć stosowanie zwolnień w odniesieniu do odsetek i należności licencyjnych, gdy transakcje te mają za zasadniczą lub jedną z zasadniczych przyczyn uchylenie się lub unikanie opodatkowania.

W związku z powyższym proponuje się, aby w przepisach ustawy CIT uwzględnić również zastrzeżenie, zgodnie z którym zwolnienie, określone obecnie w przepisie art. 21 ust. 3, nie będzie mieć zastosowania, gdy głównym celem lub jednym z głównych celów wypłaty należności będzie unikanie lub uchylenie się od opodatkowania.

### **2.1.2.2. Warunek istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji w sprawach podatkowych**

W świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się takim regulacjom prawa krajowego, które uzależniają przyznanie nierezydentom zwolnień wynikających z dyrektyw od istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych z państwem, w którym nierezydent ma siedzibę lub zamieszkuje (wyrok C-101/05 z dnia 18.12.2007 w sprawie A).

Zgodnie z obecnie obowiązującymi rozwiązaniami Polska, może uzyskać informacje w sprawach podatkowych od innych państw, na podstawie niektórych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które zawierają odpowiednie postanowienia w tym zakresie. Wymianę taką mogą przewidywać również umowy zawarte pomiędzy Unią Europejską i jej państwami członkowskimi, a państwami trzecimi. Umowy takie stanowią część krajowego porządku prawnego i mogą być bezpośrednio stosowane.

Ponadto wnioski o wymianę informacji w sprawach podatkowych mogą być kierowane do zagranicznej administracji podatkowej na podstawie dyrektywy Rady nr 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych

(Dz.Urz. UE L 336 z 27.12.1977 r.) oraz Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych z dnia 25 stycznia 1988 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913).

Ustawa CIT zawiera już klauzulę przeciwdziałającą nadużyciom podatkowym opartą na warunku istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji. Przepis art. 18 ust. 1j pkt 2 ustawy CIT odwołuje się jednak tylko do istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub odrębnej ustawy.

W związku z tym proponuje się aby przepis art. 18 ust. 1j pkt 2 ustawy CIT wskazywał ponadto, iż zwolnienie stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik posiada siedzibę.

Klauzulę odnoszącą się do warunku wymiany informacji należy wprowadzić także dla regulacji dotyczących zwolnień przyznanych na mocy dyrektywy 90/435/EWG oraz 2003/49/WE w zakresie dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Pozwoli to na uniknięcie sytuacji, w których, ze względu na brak możliwości wymiany informacji, nie będą zapewnione mechanizmy kontrolne dla przyznawania wskazanych zwolnień.

W tym celu w przepisach ustawy CIT należy zawrzeć zastrzeżenie, iż zwolnienia wynikające z przepisów art. 20 (dywidendy otrzymane), art. 21 (odsetki i należności licencyjne) oraz art. 22 (dywidendy wypłacone) stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik posiada siedzibę.

### **2.1.3. Dokumentacja podatkowa w odniesieniu do zagranicznego zakładu**

Zgodnie z obecnymi przepisami, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi oraz z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową obowiązani są do sporządzenia dokumentacji podatkowej takich transakcji, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie (art. 9a ustawy CIT).

Praktyka wykazała, iż istnieją wątpliwości interpretacyjne przy stosowaniu tych przepisów przez podatników prowadzących działalność poprzez zagraniczny zakład (art. 9a ust. 5a ustawy CIT)

Na szczeblu wspólnotowym zasady prowadzenia dokumentacji cen transferowych zawarte są w rezolucji Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z dnia 27 czerwca 2006 r. dotyczącej kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 176 z dnia 28.7.2006)

Nowe brzmienie przepisów dotyczących sporządzania dokumentacji podatkowej w ustawie CIT powinno mieć na celu objęcie obowiązkiem sporządzenia dokumentacji zarówno podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1 posiadających poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład w zakresie transakcji dokonywanych między siedzibą (zarządem) a zagranicznym zakładem, jak i podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy CIT, tj. nie mających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, prowadzących działalność poprzez położony w Polsce zagraniczny zakład. Pozwoli to na zapewnienie jednolitego traktowania obu kategorii podatników oraz na usunięcie wątpliwości interpretacyjnych.

Ponadto, ze względu na ułatwienie oceny dokumentacji sporządzonej przez podatnika, w szczególności w zakresie prawidłowości ustalenia ceny przedmiotu transakcji proponuje się, aby dokumentacja podatkowa określała także „metodę i sposób kalkulacji zysków oraz metody określenia ceny przedmiotu transakcji, w tym wskazanie porównywalnych danych, którymi podatnik kierował się ustalając cenę przedmiotu transakcji”. Propozycja ta stanowi rozszerzenie istniejącego już zapisu art. 9a ust. 1 pkt 3 ustawy CIT, o wskazanie dodatkowo porównywalnych danych, którymi podatnik kierował się ustalając cenę przedmiotu transakcji.

Jednocześnie proponuje się aby obecny zakres przepisów rozszerzyć o punkt wskazujący, że „opis metody stosowanej do transakcji wraz z uzasadnieniem jej wyboru oraz stosowania” jest koniecznym elementem dokumentacji podatkowej.

Wskazanie metody i opisu ustalania ceny przedmiotu transakcji wraz z uzasadnieniem jej wyboru i stosowania oraz wskazania porównywalnych danych jest podstawowym warunkiem dla zweryfikowania zgodności zasad wyceny z przepisami prawa, a w szczególności z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. Nr 160, poz. 1268). Wymóg ten zawiera również wskazana rezolucja Rady z dnia 27.06.2006 r. oraz wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

#### **2.1.4. Wymiana udziałów.**

Transakcja wymiany udziałów jest jedną z operacji, o których mówi Dyrektywa Rady 2009/133/WE. Jej istota, zgodnie z art. 2 lit d Dyrektywy 2009/133/WE polega na nabyciu przez spółkę udziałów w kapitale innej spółki w zamian za wyemitowanie na rzecz akcjonariuszy spółki nabywanej, w zamian za ich papiery wartościowe, papierów wartościowych spółki nabywającej oraz, ewentualnie, dokonanie wypłaty gotówkowej nieprzekraczającej 10% wartości nominalnej lub, w przypadku braku wartości nominalnej, księgowej wartości nominalnej tych papierów wartościowych. Warunkiem uznania operacji za wymianę udziałów w rozumieniu Dyrektywy 2009/133/WE jest ponadto uzyskanie przez spółkę nabywającą większości praw głosów lub nabycie dalszych udziałów, jeżeli taką większością już dysponuje. Odpowiednie przepisy, regulujące podatkowe traktowanie operacji wymiany udziałów, tj. art. 12 ust. 4d i art. 16 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT, zostały wprowadzone z dniem 1 maja 2004 r.

Jednakże praktyka ujawniła trudności interpretacyjne w stosowaniu tego przepisu. Pojawiły się również wątpliwości, co do pełnej jego transpozycji – w zakresie dotyczącym kategorii akcjonariusza. Należy także wprowadzić dopuszczalne prawem wspólnotowym ograniczenia w przyznawaniu preferencji wynikających z Dyrektywy, które mają na celu przeciwdziałanie wykorzystywaniu tych regulacji do działań zmierzających do unikania opodatkowania lub uchylania się od opodatkowania.

##### **2.1.4.1. Poprawa redakcji art. 12 ust. 4d (wymiana udziałów)**

Wprowadzenie zmian w treści przepisu art. 12 ust. 4d ustawy CIT powinno mieć na celu usunięcie niejasności w redakcji tego przepisu, w celu wyraźnego określenia podmiotów, warunków oraz skutku w zakresie opodatkowania dokonania operacji wymiany udziałów, odpowiadającej schematowi zawartemu w przepisie art. 2 lit. d Dyrektywy 2009/133/WE. Na fakt, iż obecna treść omawianego przepisu budzi wątpliwości, co do sposobu stosowania wskazują także przedstawiciele doktryny<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> H. Litwińczuk (red.), Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe., Warszawa 2009, str. 120

Proponuje się zatem rozbić obecną treść art. 12 ust. 4d ustawy CIT na dwie jednostki redakcyjne, z których jedna zawierałaby definicję legalną transakcji wymiany udziałów, natomiast druga zawierałaby wyłącznie warunek odnoszący się do uzyskania określonej ilości praw głosu w spółce nabywanej („której udziały są zbywane”). W redakcji nowego przepisu należy zrezygnować z pojęcia „spółka zbywająca”, które odnosi się do używanego w Dyrektywie 2009/133/WE pojęcia akcjonariusza (udziałowca). Należy zrezygnować z bliższego określenia akcjonariusza (udziałowca). Byłby on po prostu domniemanym adresatem normy tj. „zbywającym udziały spółki kapitałowej”. Jednocześnie należy uwzględnić, że podmioty transakcji (spółka nabywająca i spółka, której udziały są nabywane oraz akcjonariusz) muszą podlegać w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

W celu uproszczenia redakcji innych przepisów odnoszących się do tej transakcji (16 ust. 1 pkt 8d i 8e omówione w pkt 2.5.1.3.) proponuje się zdefiniowanie jej w tym przepisie, jako „wymiana udziałów”.

Proponuje się zatem, aby obecną treść art. 12 ust. 4d zastąpić uregulowaniem, zgodnie z którym pierwsza jednostka redakcyjna wskazywać będzie, że w przypadku transakcji wymiany udziałów, w której spółka:

- nabywa od udziałowców (akcjonariuszy) innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz
- w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki, spółka przekazuje udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki własne udziały (akcje) albo
- w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki, spółka przekazuje udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej nabytych udziałów (akcji) lub w przypadku braku wartości nominalnej, wartości rynkowej tych udziałów (akcji) i jeżeli
- podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia
- do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę.

Druga jednostka redakcyjna przepisu wskazywać powinna, iż przepis definiujący transakcję „wymiany udziałów” ma zastosowanie, gdy w wyniku wymiany udziałów spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane albo spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, w której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce.

Ponadto należy zmienić redakcję art. 12 ust. 11 ustawy CIT. Obecnie stanowi on, że przepisy dotyczące wymiany udziałów stosuje się również do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy. Proponuje się, aby brzmienie takie zastąpić treścią, zgodnie z którą przepisy dotyczące wymiany udziałów stosowane były wyłącznie w sytuacji, gdy spółka nabywająca i spółka, której udziały są nabywane są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy CIT (ewentualnie, przy akceptacji 2.1.4.4. – w załączniku I części A Dyrektywy 2009/133/WE).

#### **2.1.4.2. Opodatkowanie przy kolejnej transakcji wymiany udziałów**

Zgodnie z art. 8 ust. 6 Dyrektywy 2009/133/WE zastosowanie przepisów pozwalających na odroczenie opodatkowania zysków powstających w związku z łączeniem, podziałem lub

wymianą udziałów nie stanowi przeszkody dla państw członkowskich w opodatkowaniu zysków, powstających z kolejnego przekazania otrzymanych papierów wartościowych w taki sam sposób jak zyski powstające z przekazania papierów wartościowych istniejących przed nabyciem.

Dotychczas polski ustawodawca nie zdecydował się na skorzystanie z tego prawa. Prowadzi to do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym szeregu kolejnych transakcji wymiany udziałów.

Należy zatem wprowadzić rozwiązanie, które umożliwiłoby odstąpienie od korzystnego traktowania operacji wymiany udziałów w przypadku, gdy papiery wartościowe będące jej przedmiotem zostały uprzednio objęte w drodze wymiany udziałów lub zostały przydzielone uprzednio w wyniku połączenia lub podziału spółki. Takie rozwiązanie pozwoli na uszczelnienie systemu i ułatwi obliczanie kosztów uzyskania przychodów.

W związku z tym, przepis regulujący zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym transakcji wymiany udziałów powinien zostać ograniczony regulacją, zgodnie z którą zwolnienie nim określone nie będzie mieć zastosowania w sytuacji, gdy przedmiotem wymiany udziałów są udziały (akcje) objęte uprzednio w drodze wymiany udziałów lub udziały spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, przydzielone uprzednio w wyniku połączenia lub podziału spółki.

#### **2.1.4.3. Ustalenie kosztu uzyskania przychodu**

Obecne regulacje nie przewidują sposobu ustalania kosztów podatkowych spółki (akcjonariusza/udziałowca) przekazującej w drodze wymiany udziały (akcje) posiadane w innej spółce, w sytuacji gdy te papiery wartościowe uzyskane zostały uprzednio w drodze wymiany udziałów, na skutek połączenia lub podziału spółek (zgodnie z propozycją zawartą w pkt 2.1.4.2).

Regulacja dotycząca kosztów uzyskania przychodów, obecnie zawarta w art. 16 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT, dotyczy jedynie ustalania kosztów spółki w przypadku, gdy odpłatnie zbywa ona otrzymane akcje (udziały) spółki nabywającej. Koszty takie ustalane są na poziomie „historycznych” wydatków poniesionych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) będących przedmiotem wymiany.

Mogą się zatem pojawić wątpliwości interpretacyjne, czy dokonanie zbycia udziałów (akcji) w drodze kolejnej operacji wymiany udziałów należy dla celów rozliczenia podatku dochodowego uznać za „odpłatne zbycie”, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 8d ustawy CIT.

W celu wyeliminowania wskazanych wątpliwości brzmienie przepisów ustawy CIT należy zmienić tak, aby wskazać, iż nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów, a wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia otrzymanych za nie udziałów (akcji) spółki nabywającej lub kolejnej wymiany mającej za przedmiot te udziały (akcje), ustalony zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8 i art. 15 ust. 1k ustawy CIT.

Ponadto w ustawie CIT nie został uregulowany sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów dla spółki nabywającej, która w zamian za otrzymane udziały (akcje) wydaje swoje udziały (akcje) wraz z ewentualną zapłatą w gotówce. W związku z tym trudno jest wskazać w takiej spółce, jakie wydatki (koszty) poniosła na nabycie udziałów (akcji).

W związku z tym należy wprowadzić przepis określający wysokość kosztów uzyskania przychodu u spółki nabywającej udziały (akcje) otrzymane w drodze wymiany udziałów na poziomie wartości nominalnej wydanych przez nią udziałów (akcji) skorygowanej o wartość

ewentualnej zapłaty w gotówce. Dokonując zmiany redakcji przepisów należy uwzględnić terminologię, która zostanie wprowadzona w zakresie definicji wymiany udziałów.

Zatem przepis regulujący kwestię ustalenia kosztów podatkowych przy zbyciu przez spółkę - która w zamian za wyemitowane (lub posiadane) swoje udziały (akcje) – udziałów (akcji) będących przedmiotem wymiany powinien wskazywać, iż wydatki poniesione przez spółkę nabywającą na nabycie udziałów (akcji) w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, odpowiadających nominalnej wartości udziałów (akcji) wydanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki, której udziały (akcje) są nabywane nie są zaliczane do kosztów uzyskania przychodu. Wydatki te, powiększone o zapłatę w gotówce w wysokości nie wyższej niż określona w przepisie regulującym kwestię „wymiany udziałów powinny być kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji).

#### **2.1.4.4. Aktualizacja załącznika**

Zgodnie z obecnie obowiązującymi regulacjami formy prawne, które korzystają z przywilejów dyrektywy 2009/133/WE zostały wymienione w załączniku nr 3 do ustawy. Załącznik ten nie został jednak dostosowany do treści załącznika I część A Dyrektywy 2009/133/WE.

Przyjęte w ustawie CIT rozwiązanie legislacyjne skutkuje koniecznością zmiany tej ustawy (w zakresie treści załącznika nr 3) w związku z każdorazową zmianą załącznika do Dyrektywy 2009/133/WE.

Treść załącznika była modyfikowana dyrektywą Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniającą dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. L 58 z 4.3.2005, str. 19) oraz dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. dostosowującą niektóre dyrektywy w dziedzinie opodatkowania, w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii (Dz.Urz. L 363 z 20.12.2006 r., str. 129).

Proponuje się zatem wprowadzenie do ustawy CIT rozwiązania legislacyjnego, które przewidywałoby bezpośrednie odwołanie się do treści załącznika I część A Dyrektywy 2009/133/WE.

Za przyjęciem takiego rozwiązania przemawia możliwość bezpośredniego stosowania przepisów Dyrektywy w tym zakresie, co pozwoli uniknąć aktualizacji załącznika do ustawy CIT, w przypadku zmian przepisów prawa unijnego. W braku takiego odniesienia każdorazowe uaktualnienie listy podmiotów określonych w załączniku do Dyrektywy 2009/133/WE musiałoby znaleźć odzwierciedlenie w nowelizacji ustawy CIT, poprzez zmianę załącznika.

#### **2.1.5 Wniesienie aktywów w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa**

##### **2.1.5.1. Ustalenie kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu udziałów (akcji) objętych w zamian za przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część**

Zgodnie z Dyrektywą 2009/133/WE „łączenie, podział lub wydzielenie nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów, a ich „wartością do celów podatkowych”. Dyrektywa definiuje ostatnie pojęcie jako „wartość, na podstawie której wszelkie zyski lub straty zostałyby obliczone do celów podatku od dochodów, zysków lub zysków kapitałowych spółki przekazującej, jeżeli aktywa lub pasywa zostałyby sprzedane w chwili łączenia, podziału lub wydzielenia, ale niezależnie od niego”.

Zmiana art. 15 ust. 1k pkt 2 ustawy CIT ma na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych, dotyczących sposobu określania kosztów uzyskania przychodu w przypadku zbycia udziałów (akcji) objętych za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Zgodnie z obecną redakcją przepisu art. 15 ust. 1k pkt 2 ustawy CIT ustalenie kosztów w tej sytuacji następuje na podstawie wartości aportu „wynikającej z ksiąg przedsiębiorstwa”. Określenie to nie jest jasno rozumiane zarówno przez podatników jak i przez sądy administracyjne.

Przyjmuje się często, iż „wartość wynikająca z ksiąg przedsiębiorstwa” to wartość, przyjęta dla celów bilansowych, uwzględniająca wszelkie aktualizacje wyceny majątku nie uznawane, co do zasady, za mające wpływ na rozliczenia podatku dochodowego. Rozumienie takie wypacza więc cel wprowadzenia tej regulacji do ustawy CIT, zmierzającej do określenia jako kosztu podatkowego – „podatkowej wartości” wkładu (por. wyroki WSA w Łodzi I SA/Łd 1369/08 z 11.02.2009 r. oraz I SA/Łd 855/09 z dnia 15.12.2009 r.)

Akceptacja kierunku zmierzającego do zrównania „wartości wynikającej z ksiąg przedsiębiorstwa” z „wartością bilansową” koliduje z systemem opodatkowania, przyjętym Dyrektywą 2009/133/WE. Przepisy tej dyrektywy nakazują bowiem odroczyć moment opodatkowania czynności „przekazania aktywów”, o ile następuje kontynuacja wyceny przekazanego majątku, tj. o ile wartość podatkowa przekazywanych aktywów pozostaje niezmienną. W przypadku zmiany tej wartości państwo członkowskie nie jest zobligowane do przyznawania ulgi w postaci zwolnienia podatkowego (art. 9 w zw. z art. 4 ust. 3 Dyrektywy 2009/133/WE). Krajowe przepisy przewidują wyłączenie z opodatkowania czynności wniesienia aportu, w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Dlatego zasadnym jest utrzymanie warunku „kontynuacji wyceny” kosztów, związanych z tym aportem. Innego rodzaju podejście godziłoby we wspólnotowy system opodatkowania czynności „przekazania aktywów” i prowadziło do nadużyć podatkowych.

Wprowadzenie postulowanej zmiany wykluczy możliwość przyjmowania przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu innej niż podatkowa wartość przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wnoszonego tytułem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej.

Nowa redakcja przepisów ustawy CIT powinna zatem wskazywać, iż w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny na dzień zbycia tych udziałów (akcji) koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ewidencji rachunkowej, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów, nie wyższej jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia.

#### **2.1.5.2. Kontynuacja wyceny składników majątku**

W zakresie wskazanym powyżej, zasada kontynuacji kosztów powinna zostać wyegzekwowana także przy określaniu wartości przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części przez podmiot otrzymujący tego rodzaju wkład. Stosownie bowiem do postanowień Dyrektywy 2009/133/WE, państwo członkowskie zwalnia wszelkie zyski powstałe przy przekazaniu aktywów, o ile spółka otrzymująca te aktywa nie zmienia ich wartości podatkowej.

Obecnie obowiązujące przepisy w sposób niekonsekwentny realizują zasadę kontynuacji wyceny, upoważniając podatnika do takiej kontynuacji jedynie w zakresie składników majątku trwałego (art. 16g ust. 10a ustawy CIT). Zasada ta nie jest respektowana w odniesieniu do majątku obrotowego przedsiębiorstwa (wycenianego obecnie na dzień

wniesienia aportu w kwocie wartości rynkowej). Skutkuje to naruszeniem zasad określonych Dyrektywą 2009/133/WE i sprzyja nadużyciom podatkowym.

Obecna propozycja zmiany ma na celu dodanie do przepisów dotyczących kosztów podatkowych regulacji odnoszących się do kontynuacji wyceny składników majątku obrotowego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, a tym samym dokładnego przeniesienia konstrukcji przesunięcia momentu opodatkowania, wynikającej z Dyrektywy 2009/133/WE.

Proponuje się zatem, aby w ustawie CIT dodany został przepis kompleksowo regulujący tę kwestię. Przepis taki powinien stwierdzać, iż w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w drodze wkładu niepieniężnego, wartość poszczególnych składników majątkowych, wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części była ustalana:

- 1) w wysokości wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1, podmiotu wnoszącego wkład – w przypadku składników uznanych za środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne,
- 2) w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg tego przedsiębiorstwa na dzień nabycia, w przypadku pozostałych składników.

Wprowadzenie tego zapisu skutkuje jednocześnie potrzebą wykreślenia przepisu art. 16g ust. 10a ustawy CIT.

#### **2.1.6. Zwolnienia wypłacanych dywidend i należności licencyjnych**

Postanowienia Dyrektywy Rady 90/435/EWG zostały implementowane do polskiego systemu podatku dochodowego w treści art. 20 i 22 ustawy CIT. Stosowanie tych przepisów napotyka jednak trudności interpretacyjne ze strony podatników i organów podatkowych. Rozwijające się orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości (np. wyrok C-48/07 z 22.12.2008 w sprawie *Les Vergers du Vieux Taves S.A*) zawierające wykładnię przepisów Dyrektywy 2009/133/WE, pozwala na zmianę przepisów ustawy CIT w celu zapobieganiu nadużyciom podatkowym. Część zmian zaproponowanych poniżej ma na celu jedynie zapewnienie lepszego rozumienia przepisów ustawy CIT.

Ze względu na fakt, iż rozwiązania dotyczące ustalania wysokości powiązań kapitałowych pomiędzy spółkami powiązаныmi - dla celów zastosowania korzystniejszego reżimu opodatkowania przewidzianego przepisami prawa wspólnotowego – w Dyrektywie 90/435/EWG oraz Dyrektywie 2003/49/WE mają charakter analogiczny, zmiany dotyczące propozycji przedstawionych w pkt 2.1.6.2. oraz 2.1.6.3 powinny objąć przepisy ustawy CIT, w których implementowano obydwie dyrektywy, tj. przepisy – odpowiednio art. 20 i 22 ustawy CIT oraz przepis art. 21 ustawy CIT.

##### **2.1.6.1 Określenie zakresu przedmiotowego zwolnienia, o którym mowa w art. 20 ust. 3 oraz 22 ust. 4 ustawy CIT**

Zgodnie z brzmieniem art. 20 ust. 3 oraz 22 ust. 4 ustawy CIT zwolnieniem z podatku dochodowego objęte są dochody (przychody) z tytułu dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Ustawa określa jednocześnie w art. 10 ust. 1, iż za dochody (przychody) z udziału w zyskach osób prawnych uważa się, oprócz dochodu (przychodu) faktycznie uzyskanego z udziałów (akcji) także:

- dochód z umorzenia udziałów (akcji) oraz odpłatnego zbycia w celu umorzenia,
- wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej,
- dochód przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego,

- dopłaty w gotówce otrzymane w przypadku połączenia, podziału spółek lub wymiany udziałów (akcji),
- nadwyżkę wartości nominalnej udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej nad kosztami nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej; w przypadku, gdy majątek przejmowany na skutek podziału lub pozostający w spółce nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
- wartość niepodzielonych zysków w spółkach kapitałowych w przypadku przekształcenia ich w spółki osobowe.

Celem wprowadzenia przepisów art. 20 ust. 3 oraz 22 ust. 4 była implementacja postanowień Dyrektywy 90/435/EWG.

Określając zakres przedmiotowy Dyrektywy 90/435/EWG art. 1 stanowi, iż jej postanowienia stosuje się w odniesieniu do wszelkiego rodzaju „podziału zysków” w spółkach. Termin ten nie został jednocześnie w dyrektywie bliżej zdefiniowany.

Biorąc pod uwagę przepisy Kodeksu spółek handlowych należy zauważyć, iż zgodnie z przepisem art. 191 § 1 KSH wspólnik ma prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego i przeznaczonym do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników. Przepis art. 192 KSH stanowi dodatkowo, iż kwota przeznaczona do podziału między wspólników nie może przekraczać zysku za ostatni rok obrotowy, powiększonego o niepodzielone zyski z lat ubiegłych oraz o kwoty przeniesione z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych, które mogą być przeznaczone do podziału. Kwotę tę należy pomniejszyć o niepokryte straty, udziały własne oraz o kwoty, które zgodnie z ustawą lub umową spółki powinny być przekazane z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały zapasowy lub rezerwowe.

Podział zysku, zgodnie z przyjętym rozwiązaniem polskiego prawa handlowego, ogranicza się do decyzji, w jaki sposób rozdzielony ma zostać zysk osiągnięty w działalności gospodarczej i wynikający z rocznego sprawozdania finansowego, tj. czy zostanie on przeznaczony jako dywidenda dla wspólników, czy też przekaże się go na określone kapitały spółki bądź na inne cele. Podział zysku, rozumiany jako wypłata dywidendy, może obejmować nie tylko równowartość zysku netto wykazanego w prawidłowo sporządzonym, zbadanym (gdy istniał taki obowiązek) oraz zatwierdzonym - sprawozdaniu finansowym spółki za ostatni rok obrotowy, ale także kwoty zysku wypracowanego w latach poprzednich, nawet jeżeli zostały przeniesione na kapitały - zapasowy lub rezerwowe, o ile nie zostały one zarezerwowane na inne niż wypłata dywidendy - cele.

Przepisy ustawy CIT, implementujące postanowienia dyrektywy 90/435/EWG, powinny odnosić się zatem jedynie do zysków dystrybuowanych, tj. poprzez wypłatę dywidend, niepodzielonych zysków z lat ubiegłych oraz do kwot przeniesionych z utworzonych z zysku kapitałów zapasowego i rezerwowych, które mogą być przeznaczone do podziału. Postanowienia dyrektywy nie obejmują takich dochodów jak: dochód z umorzenia udziałów (akcji), dochód uzyskany z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) na rzecz spółki w celu umorzenia tych udziałów (akcji), wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej, dopłaty i zapłaty w gotówce oraz dochody kapitałowe powstałe przy podziale spółek.

Proponuje się zatem, aby spod zakresu zwolnienia określonego w treści art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4, wyłączyć dochody określone w art. 10 ust. 1 pkt 1-3, 5-7 ustawy CIT.

Dlatego też brzmienie przepisów ustawy CIT regulujących kwestie dywidend otrzymywanych powinno wskazywać, iż zwolnienie stosuje się z wyłączeniem w stosunku do dochodów określonych w art. 10 ust. 1 pkt 1-3, 5-7 ustawy CIT. Analogicznie, regulacja dotycząca dywidend wypłacanych powinna wskazywać, iż zwolnienie stosuje się z wyłączeniem obejmującym dochody określone w art. 10 ust. 1 pkt 1-3, 5-7 ustawy CIT.

#### **2.1.6.2. Sposób obliczania udziału warunkującego prawo do zwolnienia**

Zgodnie z ww. przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (implementującymi Dyrektywę 90/435/EWG) dywidendy wypłacane pomiędzy spółkami z różnych państw członkowskich są, pod pewnymi warunkami, zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych. Jednym z warunków skorzystania ze zwolnienia jest posiadanie przez spółkę otrzymującą dywidendę bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, która dywidendę wypłaca. Warunek ten odnosi się do treści art. 3 ust. 1 Dyrektywy 90/435/EWG zawierającej definicje „spółki dominującej” i „spółki zależnej”. Próg 10% obowiązuje od 1 stycznia 2009 r., zaś przed tą datą próg był określony na wyższym poziomie.

Ustawa CIT, podobnie jak Dyrektywa 90/435/EWG, nie precyzuje znaczenia pojęcia „posiadanie udziału w kapitale spółki”. W szczególności nie wyjaśnia, czy prawo do zwolnienia przysługuje także podmiotom posiadającym udziały (akcje) na podstawie tytułu innego niż własność.

Ustawodawca wprowadzając do ustawy CIT zwolnienie przewidziane w Dyrektywie, wskazał jako warunek zastosowania tego zwolnienia odpowiedni udział w kapitale zakładowym, chociaż Dyrektywa umożliwia również zastosowanie kryterium prawa głosów. Poprzez wybór kryterium kapitałowego a nie kryterium praw głosów, intencją ustawodawcy było, aby udziały posiadane przez użytkownika czy zastawnika nie były brane pod uwagę na potrzeby wyliczenia progu warunkującego stosowanie zwolnienia z podatku. Za powyższym rozumieniem przepisu przemawia również zawarty w art. 20 ust. 3 pkt 3 ustawy CIT i art. 22 ust. 4 pkt 3 ustawy CIT wymóg „bezpośredniego” posiadania udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę.

Przyjęcie takiej wykładni odpowiada również rozumieniu pojęcia „posiadanie udziału” w Dyrektywie 90/435/EWG. W orzeczeniu ETS z 22 grudnia 2008 (C-48/07), wydanym w sprawie *Les Vergers du Vieux Taves S.A.*, Trybunał stwierdził, iż „*pojęcie udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim w rozumieniu art. 3 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich nie obejmuje użytkowania udziałów.*”.

Stosowanie w praktyce przepisów art. 20 oraz 22 ustawy CIT napotyka wątpliwości interpretacyjne - zarówno w doktrynie, jak i w praktyce organów podatkowych - dotyczące kwestii rozumienia pojęcia „posiadanie udziału”. Organy podatkowe stosujące prawo nie mogą powoływać się na rozumienie tego pojęcia przez Dyrektywę 90/435/EWG i ograniczać tym samym prawa podatkowe podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy.

W związku z tym w celu usunięcia ewentualnych wątpliwości odnośnie do ustalania wysokości udziału kapitałowego na potrzeby zwolnienia, należy jednoznacznie wskazać, że prawo do zwolnienia daje jedynie posiadanie udziałów (akcji) na własność. Nie uprawnia do tego natomiast posiadanie go na podstawie innych tytułów.

Powyższe zasady odnośnie do ustalania udziału w kapitale zakładowym mają również zastosowanie w przypadku wypłat dywidend, kiedy jedną ze stron jest spółka mająca siedzibę w Konfederacji Szwajcarskiej<sup>4</sup>.

Proponuje się zatem, aby przepisy ustawy CIT uzupełnić o regulację wskazującą, iż zwolnienie, o którym mowa w art. 20 ust. 3 oraz 22 ust. 4 ustawy CIT stosuje się, o ile warunek posiadania udziałów, o którym w nim mowa, nie wynika z innego tytułu niż własność oraz jedynie w odniesieniu do dochodów uzyskanych z udziałów posiadanych na podstawie tytułu własności.

Analogiczny warunek (posiadania określonego procentowo udziału w kapitale spółki) zawiera również przepis art. 21 ust. 3 pkt 3 ustawy CIT, który implementuje rozwiązania Dyrektywy Rady 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich.

Również w tym przypadku proponowany przepis miałby na celu usunięcie wszelkich ewentualnych wątpliwości odnośnie do stosowania zwolnienia przez podmioty będące posiadaczami udziałów (akcji) na podstawie innego tytułu niż własność.

Proponuje się zatem, aby ustawa CIT została uzupełniona o regulację, zgodnie z którą zwolnienie, określone w tym przepisie stosuje się o ile warunek posiadania udziałów nie wynika z innego tytułu niż własność oraz jedynie w odniesieniu do dochodów uzyskanych z udziałów posiadanych na podstawie tytułu własności.

### **2.1.6.3 Zakres stosowania zwolnienia. Klauzula przeciwdziałania nadużyciom.**

Możliwość występowania nadużyć w zakresie ustalenia prawa do zwolnienia, określonego w art. 20 oraz 22 ustawy CIT związana jest z występowaniem różnicy pomiędzy prawem do skorzystania ze zwolnienia (np. co do spełniania wymogu posiadania 10% udziału w kapitale), a jego zakresem.

Zgodnie z treścią wymienionych przepisów zwolnienie dotyczy „*dochodów (przychodów) z tytułu dywidend...*” tj. przychodów określonych w art. 10 ustawy CIT. W doktrynie przyjmuje się, że przychód taki otrzymuje także użytkownik czy zastawnik udziałów (akcji)<sup>5</sup>. W konsekwencji, o ile jest on uprawniony do dywidendy, objęty zostaje obowiązkiem podatkowym od dochodu (przychodu) uzyskanego z udziału w zyskach spółki wypłacającej dywidendę. W tym zakresie użytkownik (zastawnik) jest zrównany z podmiotem będącym właścicielem udziału (akcji).

W praktyce może zaistnieć sytuacja, w której uprawnienie danego podmiotu do dywidendy wynikać będzie zarówno z akcji (udziałów) posiadanych na własność, jak i na podstawie innego tytułu prawnego. Ustawa nie ogranicza zakresu zwolnienia do akcji (udziałów) posiadanych na własność, zatem – o ile spełnione będą warunki w niej określone – ze zwolnienia korzystać będzie każdy przychód oceniany jako dywidenda. Może to prowadzić do obchodzenia warunku skorzystania ze zwolnienia, dotyczącego posiadania określonego procentowo udziału w kapitale spółki przekazującej zysk, poprzez przekazywanie udziałów (akcji) pomiędzy jej udziałowcami (akcjonariuszami). Działanie takie może mieć na celu stworzenie sytuacji, w której jeden z udziałowców (akcjonariuszy), będąc właścicielem

---

<sup>4</sup> Art. 15 umowy między Wspólnotą Europejską a Konfederacją Szwajcarską ustanawiająca środki równoważne środkom ustanowionym w dyrektywie Rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek

<sup>5</sup> D. Strzelec, *Wypłata części dywidendy użytkownikowi udziału w spółce z o.o.*, Prawo Przedsiębiorcy 2005, Nr 15, str. 39 i n.

udziałów (akcji) odpowiadających mniej niż 10% kapitału spółki przekazuje w drodze umowy użyczenia lub podobnej umowy cywilnoprawnej te udziały (akcje) na rzecz podmiotu, który posiada udziały (akcje) w wysokości uprawniającej do zwolnienia. W związku z tym podmiot, który otrzymał w drodze użyczenia udziały (akcje) skorzysta ze zwolnienia od całości posiadanych udziałów (akcji), pomimo iż podmiot, który je użyczył z takiego zwolnienia nie korzystał.

Należy zatem wprowadzić regulację wyłączającą możliwość zwolnienia dywidendy pochodzącej z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie innego tytułu niż własność, gdy zwolnienie takie nie przysługiwałoby również podmiotowi, który jest właścicielem walorów przekazywanych na podstawie umowy użytkowania lub zastawu. Wprowadzana reguła zapobiegania nadużyciom nie powinna natomiast mieć zastosowania, jeżeli oba podmioty (użytkownik lub zastawnik oraz właściciel), mimo zawarcia umowy na podstawie, której przekazano dane walory, spełniałyby warunki uprawniające do zwolnienia w odniesieniu do udziałów (akcji) posiadanych na własność.

Należy rozważyć zatem następujące przypadki:

- a) Udziałowiec X jest właścicielem 8% udziałów w spółce A, udziałowiec B jest właścicielem 7 % udziałów w spółce A. Obaj udziałowcy zawierają umowę na mocy której udziałowiec B użycza udziałowcowi X posiadane udziały. Mimo posiadania przez udziałowca X 15% udziałów w spółce A zwolnienie otrzymywanej dywidendy z opodatkowania nie będzie miało zastosowania.
- b) Udziałowiec X jest właścicielem 12% udziałów w spółce A, udziałowiec B jest właścicielem 7 % udziałów w spółce A. Obaj udziałowcy zawierają umowę na mocy której udziałowiec B użycza udziałowcowi X posiadane udziały. Mimo posiadania przez udziałowca X 19% udziałów w spółce A zwolnienie otrzymywanej dywidendy będzie miało zastosowanie tylko w odniesieniu do dywidendy otrzymanej z tytułu posiadania przez udziałowca X 12% udziałów spółki A.
- c) Udziałowiec X jest właścicielem 12% udziałów w spółce A, udziałowiec B jest właścicielem 13 % udziałów w spółce A. Obaj udziałowcy zawierają umowę na mocy której udziałowiec B użycza udziałowcowi X posiadane udziały. Ze względu na spełnianie przez obydwu udziałowców warunku posiadania co najmniej 10% udziałów w spółce A, całość dywidendy wypłaconej udziałowcowi X powinna być zwolniona z opodatkowania.

Wprowadzenie takiego ograniczenia jest zgodne z art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435/EWG, który umożliwia państwom członkowskim włączenie do ustawodawstwa krajowego środków zapobiegających nadużyciom.

Do regulacji art. 20 ust. 3 ustawy CIT powinno zatem zostać włączone zastrzeżenie, zgodnie z którym zwolnieniu z opodatkowania nie podlegają dochody uzyskane z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie tytułu innego niż własność w przypadku, gdy te dochody (przychody) nie korzystałyby ze zwolnienia, gdyby posiadanie udziałów (akcji) nie zostało przeniesione.

Analogicznie należy rozszerzyć regulację art. 22 ustawy CIT. Do treści art. 22 ust. 4 ustawy CIT powinno zostać włączone zastrzeżenie, zgodnie z którym zwolnieniu z opodatkowania nie podlegają dochody uzyskane z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie tytułu innego niż własność w przypadku, gdy te dochody (przychody) nie korzystałyby ze zwolnienia, gdyby posiadanie udziałów (akcji) nie zostało przeniesione.

#### **2.1.6.4 Wyłączenie stosowania dyrektyw w przypadku podmiotu zwolnionego**

W świetle art. 2 ust. 1 lit. c Dyrektywy 90/435/EWG akt ten ma zastosowanie do spółek, które podlegają w państwach członkowskich Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym „*bez możliwości wyboru lub zwolnienia*”. Podobny warunek braku zwolnienia wobec podmiotu korzystającego z przywilejów dyrektywy przewiduje także art. 3 lit. a pkt iii Dyrektywa 2003/49/WE.

Obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują takiego ograniczenia, co może prowadzić do sytuacji, w której spółka uzyskująca dywidendę, odsetki lub należności licencyjne korzysta w danym państwie członkowskim ze zwolnienia z opodatkowania od całości swoich dochodów. Przyznanie takiej spółce zwolnienia z podatku pobieranego u źródła w odniesieniu do uzyskiwanej dywidendy skutkowałoby „podwójnym nieopodatkowaniem” takich dochodów. Zgodnie zaś z motywem 3 Preambuły do Dyrektywy 2003/49/WE celem tej regulacji jest zapewnienie, aby odsetki oraz należności licencyjne były opodatkowane w państwie tylko raz, a nie stworzenie warunków, w których zyski te nie podlegałyby opodatkowaniu ani w państwie spółki dominującej, ani w państwie źródła. Podobnie Dyrektywa 90/435/EWG kierując się zniesieniem ograniczeń, niedogodności lub zakłóceń wynikających z m. in. przepisów podatkowych w art. 1 ust. 2 przyznała państwom prawo do stosowania przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom.

Proponuje się zatem przeredagowanie art. 20, 21 oraz 22 ustawy CIT poprzez dodanie, iż spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, z należności licencyjnych lub odsetek może korzystać ze zwolnień przewidzianych w tych przepisach pod warunkiem, iż nie jest zwolniona z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

#### **2.1.6.5. Zasady opodatkowania zagranicznego zakładu prowadzonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**

##### **2.1.6.5.1. Zniesienie dyskryminacji**

Wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym budzi także przepis art. 20 ust. 2 ustawy CIT. Zgodnie z jego treścią w przypadku gdy:

- 1) spółka posiadająca osobowość prawną mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uzyskuje dochody (przychody) z tytułu dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej, oraz
- 2) dochody (przychody), o których mowa w pkt 1, uzyskiwane są z tytułu udziału w zyskach spółki podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, na terytorium państwa, z którym Rzeczpospolita Polska posiada obowiązującą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, niebędącego państwem członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwem należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo Konfederacją Szwajcarską, oraz
- 3) spółka, o której mowa w pkt 1, posiada w kapitale spółki, o której mowa w pkt 2, bezpośrednio nie mniej niż 75 % udziałów (akcji)

- odliczeniu podlega również kwota podatku od dochodów, z których zysk został wypłacony, zapłaconego przez spółkę, o której mowa w pkt 2, w państwie jej siedziby, w części odpowiadającej udziałowi spółki, o której mowa w pkt 1, w wypłaconym zysku spółki, o której mowa w pkt 2.

Wskazany przepis upoważnia zatem polską spółkę do tzw. odliczenia pośredniego, tj. odliczenia od podatku również kwoty podatku od dochodów z których zysk został wypłacony,

po spełnieniu warunków określonych przepisem art. 20 ust. 2 ustawy CIT. Prawa takiego pozbawieni są rezydenci innych niż Polska państw członkowskich UE i EOG, prowadzący w Polsce zagraniczny zakład i przypisujący do tego zakładu dochody z dywidend uzyskanych od podmiotów mających siedzibę w państwie niebędącym państwem członkowskim UE, innym państwem należącym do EOG albo Konfederacją Szwajcarską.

Istnieje zatem potrzeba wprowadzenia regulacji, która ma na celu zrównanie praw podatników mających siedzibę na terytorium UE lub EOG z podatnikami polskimi w odniesieniu do odliczenia, o którym mowa w art. 20 ust. 2 ustawy CIT.

Projektowany przepis powinien zatem stanowić, iż prawo do odliczenia pośredniego, na warunkach określonych przepisem art. 20 ust. 2 ustawy CIT, powinno stosować się również do spółek podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia — w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego — prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład. Przyznana kwota odliczenia nie powinna jednak przekroczyć tej części podatku zapłaconego w obcym państwie, jaka proporcjonalnie przypada na dochód z tego źródła przypisany do zagranicznego zakładu, położonego w Polsce.

#### **2.1.6.5.2. Zagraniczny zakład jako odbiorca dochodów z dywidend**

Art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy CIT stanowi, iż zwolnienie, o którym mowa w ust. 4 stosuje się m.in. w sytuacji gdy odbiorcą dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest zagraniczny zakład spółki.

Wskazany przepis może zatem sugerować, że zwolnienie może być stosowane również jeśli zagraniczny zakład jest położony w państwie innym niż państwo UE, EOG lub Konfederacja Szwajcarska. Skutkuje to nadmiernym, nie wynikającym z Dyrektywy 90/435/EWG, uprzywilejowaniem takich zakładów.

W związku z powyższym celowe jest doprecyzowanie tej regulacji w taki sposób, ażeby w sytuacji gdy odbiorcą dochodów (przychodów) z dywidend był zakład spółki uprawnionej do zwolnienia z opodatkowania, zwolnienie miało zastosowanie tylko, jeśli zakład ten będzie położony w państwie UE, EOG lub w Konfederacji Szwajcarskiej.

#### **2.1.6.6. Rozszerzenie zwolnienia dotyczącego odsetek i należności licencyjnych na podmioty mające siedzibę w EOG**

Zgodnie z art. 40 PEOG zakazane są wszelkie ograniczenia swobody przepływu kapitału, jak również dyskryminacja ze względu na miejsce zamieszkania lub miejsce lokaty kapitału. Obecnie obowiązujące zwolnienie z art. 21 ust. 3 ustawy CIT, będące implementacją dyrektywy 2003/49/WE, nie przewiduje możliwości korzystania z tego zwolnienia przez podmioty mające siedzibę w krajach EOG, nienależących do UE. Zwolnienie to wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2013 r. (art. 7 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw – Dz.U. Nr 254, poz. 2533).

Pomimo, iż Dyrektywa 2003/49/WE obowiązuje wyłącznie w stosunku do państw członkowskich nierówne traktowanie podatników polskich i podatników z siedzibą w państwie EOG innym niż państwo członkowskie może stanowić naruszenie art. 40 PEOG.

W związku z tym celowe jest rozszerzenie zwolnienia z opodatkowania odsetek i należności licencyjnych z art. 21 ust. 3 ustawy CIT na podmioty mające siedzibę w innym, niż należące do UE, państwie EOG.

### **2.1.6.7. Obowiązki dokumentacyjne wobec płatników**

Wskazane zwolnienia podatkowe przysługują po spełnieniu szeregu warunków tak przez spółkę wypłacającą dochody, jak i spółkę je otrzymującą. Dodatkowo w przypadku wypłaty dochodów z tytułu dywidend, odsetek i należności licencyjnych (art. 22 i 21 ustawy CIT) ustawodawca wprowadził obowiązek poboru podatku u źródła (art. 26 ustawy CIT). Obowiązek ten związany jest z instytucją płatnika, który zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej, odpowiada całym swoim majątkiem za prawidłowo pobrany podatek. W celu ochrony jego praw, jak również w celu eliminacji nadużyć podatkowych, w tym unikania lub uchylania się od opodatkowania proponuje się, aby podmioty chcące skorzystać ze zwolnień podatkowych z tytułu otrzymywanych dywidend, odsetek i należności licencyjnych przedkładały płatnikom wstępną dokumentację, świadczącą o spełnieniu ustawowych warunków do zwolnienia podatkowego.

W związku z tym należy również wprowadzić przepis, zgodnie z którym osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 (odsetki i należności licencyjne) lub art. 22 ust. 1 (dywidendy), w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 (odsetki i należności licencyjne) i art. 22 ust. 4 (dywidendy) ustawy CIT stosują zwolnienie wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem udokumentowania przez spółkę otrzymującą dochody z odsetek, należności licencyjnych lub dywidend:

- jej miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od niej certyfikatem rezydencji lub
- istnienia zagranicznego zakładu – zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, albo przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

Zwolnienia te powinny być stosowane również pod warunkiem złożenia płatnikowi pisemnego oświadczenia przez spółkę otrzymującą dochody z odsetek, należności licencyjnych lub dywidend, iż nie korzysta ona ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów.

Przy tak określonych regulacjach płatnik będzie upoważniony do poboru podatku u źródła w sytuacji, gdy podmiot otrzymujący dochody z dywidend, odsetek lub należności licencyjnych nie przedłoży mu wskazanych informacji.

Jednocześnie w sytuacji poboru podatku przez płatnika, podatnik – w sytuacji uznania prawa do zwolnienia podatkowego – będzie uprawniony do wystąpienia do organu podatkowego o stwierdzenie nadpłaty. Wówczas organ samodzielnie przeprowadzi postępowanie i oceni dowody w sprawie.

## **2.2 Zmiany w zakresie ustawy PIT**

### **2.2.1. Dokumentacja podatkowa w odniesieniu do zagranicznego zakładu**

Zgodnie z obecnymi przepisami, podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi oraz z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową obowiązani są do sporządzenia dokumentacji podatkowej takich transakcji, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie (art. 25a ustawy PIT).

Praktyka wykazała, iż istnieją wątpliwości interpretacyjne przy stosowaniu tych przepisów przez podatników prowadzących działalność poprzez zagraniczny zakład (art. 25a ust. 5a ustawy PIT)

Na szczeblu wspólnotowym zasady prowadzenia dokumentacji cen transferowych zawarte są w rezolucji Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z dnia 27 czerwca 2006 r. dotyczącej kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 176 z dnia 28.7.2006)

Nowe brzmienie przepisów dotyczących sporządzania dokumentacji podatkowej w ustawie PIT powinno mieć na celu objęcie obowiązkiem sporządzenia dokumentacji zarówno podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a ustawy PIT, prowadzących działalność poprzez położony w Polsce zakład, jak i podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1 posiadających poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład w zakresie transakcji dokonywanych między siedzibą (zarządem) a zagranicznym zakładem. Pozwoli to na zapewnienie jednolitego traktowania obu kategorii podatników oraz na usunięcie wątpliwości interpretacyjnych.

Ponadto, ze względu na ułatwienie oceny dokumentacji sporządzonej przez podatnika, w szczególności w zakresie prawidłowości ustalenia ceny przedmiotu transakcji proponuje się, aby dokumentacja podatkowa określała także „metodę i sposób kalkulacji zysków oraz metody określenia ceny przedmiotu transakcji, w tym wskazanie porównywalnych danych, którymi podatnik kierował się ustalając cenę przedmiotu transakcji”. Propozycja ta stanowi rozszerzenie istniejącego już zapisu art. 25a ust. 1 pkt 3 ustawy PIT, o wskazanie dodatkowo porównywalnych danych, którymi podatnik kierował się ustalając cenę przedmiotu transakcji.

Jednocześnie proponuje się, aby obecny zakres przepisów rozszerzyć o punkt wskazujący, że „opis metody stosowanej do transakcji wraz z uzasadnieniem jej wyboru oraz stosowania” jest koniecznym elementem dokumentacji podatkowej.

Wskazanie metody i opisu ustalania ceny przedmiotu transakcji wraz z uzasadnieniem jej wyboru i stosowania oraz wskazania porównywalnych danych jest podstawowym warunkiem dla zweryfikowania zgodności zasad wyceny z przepisami prawa, a w szczególności z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz.U. Nr 160, poz. 1268). Wymóg ten zawiera również wskazana rezolucja Rady z dnia 27.06.2006 r. oraz wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

### **2.2.2. Pracownicze programy emerytalne (PPE)**

Ustawa PIT zawiera w art. 21 ust. 1 pkt 58 lit.b zwolnienie od podatku wypłat środków zgromadzonych w PPE dokonanych na rzecz uczestnika lub osób uprawnionych do tych środków po śmierci uczestnika. Z uwagi na ogólny charakter pojęcia pracowniczych programów emerytalnych pojawiają się wątpliwości, co do możliwości objęcia tym zwolnieniem wypłat dokonywanych z pracowniczych programów emerytalnych działających na terenie państw członkowskich UE i EOG.

W Polsce pracownicze programy emerytalne tworzone są w oparciu o ustawę o pracowniczych programach emerytalnych oraz ustawę o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych. Jednocześnie ustawy te implementują dyrektywę 2003/41/WE dotyczącą pracowniczych programów emerytalnych.

W celu wyeliminowania wskazanych wątpliwości proponuje się wprowadzenie do słowniczka ustawy definicji pracowniczych programów emerytalnych, którą wskazywałyby, iż pod pojęciem tym rozumie się pracownicze programy emerytalne utworzone i działające w oparciu o przepisy dotyczące pracowniczych programach emerytalnych obowiązujących w

państwach członkowskich Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub w Konfederacji Szwajcarskiej.

### 2.2.3. Wymiana udziałów.

Zagadnienie wymiany udziałów regulują przepisy Dyrektywy 2009/133/WE, a odpowiednie przepisy (art. 12 ust. 4d i art. 16 ust. 1 pkt 8d) zostały wprowadzone do ustawy CIT z dniem 1 maja 2004 r.

Jednakże praktyka ujawniła trudności interpretacyjne w stosowaniu tego przepisu. Pojawiły się wątpliwości, co do pełnej jego transpozycji – w zakresie dotyczącym kategorii akcjonariusza, dopuszczalnych prawem wspólnotowym ograniczeń w przyznawaniu preferencji wynikających z Dyrektywy 2009/133/WE mających na celu przeciwdziałanie wykorzystywaniu obecnie istniejących regulacji do działań zmierzających do unikania opodatkowania.

Ustawodawca polski mając na uwadze zakres regulacji objętych Dyrektywą 2009/133/WE w procesie implementacji uregulował skutki podatkowe transakcji wymiany udziałów po stronie udziałowca będącego podatnikiem podatku od osób prawnych.

W konsekwencji inne podmioty będące akcjonariuszami nie korzystają ze zwolnienia, o którym mowa w art. 8 ust. 1 dyrektywy.

Należy zauważyć, iż dyrektywa nie definiuje pojęcia „akcjonariusza”. Jednak przepisy obowiązujące w większości państw UE (np. Francja, Irlandia, Szwecja, Finlandia, Węgry, Portugalia) obejmują przywilejami wynikającymi z dyrektywy także podatników będących osobami fizycznymi.

W orzecznictwie ETS również brak jest jednoznacznego rozstrzygnięcia w tym zakresie. Niemniej jednak Trybunał Sprawiedliwości orzekał w sprawach związanych z Dyrektywą 2009/133/WE (uprzednio dyrektywa 90/434/EWG), w których stroną postępowania była osoba fizyczna (wyrok C-28/95 z dnia 17.07.1997 w sprawie *Leur-Bloem*, wyrok C-321/05 z dnia 05.07.2007 w sprawie *Kofoed*).

W wyroku WSA w Warszawie z dnia 27.10.2009, III SA/Wa 603/09 sąd uznał, że „Przepis art. 8 ust. 1 Dyrektywy jest bezwarunkowy i dostatecznie precyzyjny, albowiem jednoznacznie nakazuje wyłączenie spod opodatkowania wskazanych w nim czynności (także wymiany udziałów/akcji) wobec akcjonariuszy, nie czyniąc przy tym rozróżnienia na akcjonariuszy będących osobami prawnymi (...) i akcjonariuszy – osób fizycznych”. Obecnie nie można jednak mówić o ukształtowanej linii orzecznictwa sądowego w tej kwestii (została wniesiona skarga od wskazanego wyroku WSA – przyp.)

W celu usunięcia powyższych wątpliwości proponuje się wprowadzenie do ustawy PIT regulacji odnoszących się do wymiany udziałów, analogicznych do tych zawartych w ustawie CIT.

Proponuje się zatem, aby pierwsza jednostka redakcyjna nowej regulacji wskazywała, że w przypadku, gdy spółka:

- nabywa od udziałowców (akcjonariuszy) innej spółki udiały (akcje) tej innej spółki oraz
- w zamian za udiały (akcje) tej innej spółki, spółka przekazuje udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki własne udiały (akcje) albo
- w zamian za udiały (akcje) tej innej spółki, spółka przekazuje udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki własne udiały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce

w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej nabytych udziałów (akcji) lub w przypadku braku wartości nominalnej, wartości rynkowej tych udziałów (akcji) i jeżeli

- podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia

– do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych udziałowcom (akcjonariuszom) tej innej spółki.

Druga jednostka redakcyjna przepisu wskazywać powinna, iż przepis definiujący transakcję „wymiany udziałów” ma zastosowanie, gdy w wyniku wymiany udziałów spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane albo spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, w której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce.

Należy również w ustawie PIT: określić formy prawne podmiotów, do których przepisy te znajdą zastosowanie i zawarte w załączniku I część A Dyrektywy 2009/133/WE, wprowadzić klauzulę przeciwdziałającą nadużyciom (por. pkt 2.1.2.1) oraz wyłączyć transakcje, których przedmiotem wymiany są udziały (akcje), które uprzednio były już przedmiotem wymiany lub uzyskane były w następstwie połączenia lub podziału (por. pkt 2.1.4.2 i 2.1.4.3). Ich wprowadzenie zapewni wewnętrzną spójność polskiego systemu podatku dochodowego, tj. podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych i zrealizuje założenia Dyrektywy 2009/133/WE.

W kwestii wprowadzenia klauzuli przeciwdziałającej nadużyciom (por. pkt 2.1.2.1) proponuje się uzupełnienie ustawy PIT o regulację, zgodnie z którą przepisy dotyczące wymiany udziałów nie będą miały zastosowania w przypadkach, gdy transakcja wymiany udziałów nie jest przeprowadzana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, lecz głównym bądź jednym z głównych celów takiej operacji jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

W celu wyłączenia z transakcji wymiany udziałów operacji, których przedmiotem są udziały (akcje), które uprzednio były już przedmiotem wymiany lub były uzyskane w następstwie połączenia lub podziału (por. pkt 2.1.4.2 i 2.1.4.3) należy w ustawie PIT wprowadzić odpowiednią regulację.

Proponuje się zatem, aby zastosowanie przepisu regulującego zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych transakcji wymiany udziałów został ograniczony regulacją, zgodnie z którą zwolnienie w nim określone nie będzie miało zastosowania, gdy przedmiotem wymiany udziałów są udziały (akcje) objęte uprzednio w drodze wymiany udziałów, na skutek połączenia lub podziału spółek.

Skutkiem wskazanych zmian powinno być także określenie kosztów podatkowych akcjonariusza:

- odpłatnie zbywającego udziały (akcje) otrzymane w drodze wymiany udziałów,

- przekazującego w drodze kolejnej wymiany udziały (akcje) posiadane w innej spółce w sytuacji, gdy papiery te uzyskane zostały uprzednio w drodze wymiany udziałów, na skutek połączenia lub podziału spółek.

W konsekwencji ustawa PIT powinna określać, iż nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów, a wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia otrzymanych za nie

udziałów (akcji) spółki nabywającej lub kolejnej wymiany mającej za przedmiot te udziały (akcje).

Proponuje się również wprowadzenie do ustawy PIT rozwiązania legislacyjnego, które przewidywałoby bezpośrednie odwołanie się do treści załącznika I część A Dyrektywy 2009/133/WE. Za przyjęciem takiego rozwiązania przemawia możliwość bezpośredniego stosowania przepisów Dyrektywy w tym zakresie, co pozwoli uniknąć aktualizacji załącznika do ustawy PIT, w przypadku zmian przepisów prawa unijnego. W braku takiego odniesienia każdorazowe uaktualnienie listy podmiotów określonych w załączniku do Dyrektywy 2009/133/WE musiałoby znaleźć odzwierciedlenie w nowelizacji ustawy PIT, poprzez zmianę załącznika.

## **2.2.4 Wniesienie aktywów w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa.**

### **2.2.4.1. Ustalenie kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu udziałów (akcji) objętych w zamian za przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.**

Zmiana art. 22 ust. 1f pkt 2 ustawy PIT ma na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych, dotyczących sposobu określania kosztów uzyskania przychodu w przypadku zbycia udziałów (akcji) objętych za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Zgodnie z obecną redakcją tego przepisu ustalenie kosztów w tej sytuacji następuje na podstawie wartości aportu „wynikającej z ksiąg przedsiębiorstwa”. Określenie to nie jest jasno rozumiane zarówno przez podatników jak i przez sądy administracyjne.

Przyjmuje się często, iż „wartość wynikająca z ksiąg przedsiębiorstwa” to wartość, przyjęta dla celów bilansowych, uwzględniająca wszelkie aktualizacje wyceny majątku nie uznawane, co do zasady, za mające wpływ na rozliczenia podatku dochodowego. Rozumienie takie wypacza więc cel wprowadzenia tej regulacji do ustawy PIT, zmierzającej do określenia jako kosztu podatkowego – „podatkowej wartości” wkładu (por. wyroki WSA w Łodzi I SA/Łd 1369/08 z 11.02.2009 r. oraz I SA/Łd 855/09 z dnia 15.12.2009 r.)

Akceptacja kierunku zmierzającego do zrównania „wartości wynikającej z ksiąg przedsiębiorstwa” z „wartością bilansową” koliduje z systemem opodatkowania, przyjętym Dyrektywą 2009/133/WE do której implementacji ustawodawca został zobowiązany, w odniesieniu do opodatkowania podatkiem dochodowym spółek kapitałowych. Jakkolwiek brak jest obowiązku implementacji przepisów Dyrektywy 2009/133/WE do ustawy o PIT, to z uwagi na konstytucyjną zasadę równości podatników wobec prawa oraz dążenie do zachowania wewnętrznej spójności systemowej w odniesieniu do opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorców będących osobami fizycznymi i prawnymi, konieczne jest wprowadzenie od ustawy PIT analogicznych rozwiązań, jak w ustawie CIT (por. 2.1.5.1).

Przepisy Dyrektywy 2009/133/WE nakazują odroczyć moment opodatkowania czynności „przekazania aktywów”, o ile następuje kontynuacja wyceny przekazanego majątku, tj. o ile wartość podatkowa przekazywanych aktywów pozostaje niezmienną. W przypadku zmiany tej wartości państwo członkowskie nie jest zobligowane do przyznawania ulgi w postaci zwolnienia podatkowego (art. 9 w zw. z art. 4 ust. 3 Dyrektywy). Przepisy ustawy PIT przewidują zwolnienie z opodatkowania czynności wniesienia aportu, w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy PIT).

Proponuje się zatem, aby przepisom ustawy PIT określającym zasady ustalania kosztów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nadać brzmienie analogiczne, jak przyjęta propozycja zmiany w tym zakresie w ustawie CIT. Przepisy ustawy PIT powinny zatem odnosić się do przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa.

Nowa redakcja przepisów ustawy PIT powinna zatem wskazywać, iż w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny na dzień zbycia tych udziałów (akcji) koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ewidencji rachunkowej, wskazanej w art. 24 ustawy PIT, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów, nie wyższej jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia.

Wprowadzenie postulowanej zmiany wykluczy możliwość przyjmowania przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu innej niż podatkowa wartość przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wnoszonego tytułem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej.

#### **2.2.4.2. Kontynuacja wyceny składników majątku**

W zakresie wskazanym powyżej, zasada kontynuacji kosztów powinna zostać wyegzekwowana także przy określaniu wartości przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części przez podmiot otrzymujący tego rodzaju wkład.

Propozycja ta ma na celu dodanie do przepisów ustawy PIT dotyczących kosztów podatkowych regulacji odnoszących się do kontynuacji wyceny składników majątku obrotowego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

Stosowne w tym zakresie zmiany przepisów ustawy CIT, mające na celu dostosowanie do Dyrektywy 2009/133/WE przewidziane zostały w pkt 2.1.5.2. W myśl zasady równości podatników wobec prawa oraz w celu zachowania wewnętrznej spójności systemu podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych, należy w ustawie PIT dokonać zmiany przepisów o ustalaniu wartości początkowej w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego.

Proponuje się zatem określenie, iż w przypadku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w drodze wkładu niepieniężnego, wartość poszczególnych składników majątkowych, wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części była ustalana:

- 1) w wysokości wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 24 ust. 1, podmiotu wnoszącego wkład – w przypadku składników uznanych za środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne,
- 2) w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg tego przedsiębiorstwa na dzień nabycia, w przypadku pozostałych składników.

Skutkiem przyjęcia tej zmiany powinno być skreślenie art. 22g ust. 14a ustawy PIT

### **III. Przepisy dostosowujące**

Brak jest kwestii, które powinny być uregulowane w przepisach dostosowujących.

### **IV. Przepisy przejściowe**

Brak jest kwestii, które powinny być uregulowane w przepisach przejściowych.

### **V. Przepisy końcowe**

Proponuje się aby przepisy ustawy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

### **VI. Ocena przewidywanych skutków (kosztów i korzyści) społeczno-gospodarczych regulacji**

## **1. Skutki wprowadzenia regulacji.**

### **Wpływ na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego**

#### *Do pkt 2.1.1*

Szacuje się, że wprowadzenie od 2011 r. zwolnienia od podatku dochodowego zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych spowoduje zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych (budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego) z podatku CIT w wysokości ok. 72 mln zł, w tym zmniejszenie dochodów:

- budżetu państwa (77,14%) w kwocie ok. 55,5 mln zł,
- jednostek samorządu terytorialnego (22,86%) w kwocie ok. 16,5 mln zł.

#### *Do pkt 2.1.3, 2.1.4.1, 2.1.4.3, 2.1.4.4., 2.1.5.1, 2.1.6.7., 2.2.1, 2.2.2, 2.2.4.1*

Wyszczególnione zmiany mają na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych i dostosowanie do przepisów do wymogów prawa wspólnotowego. Oceniając wskazane propozycje w aspekcie ich wpływu na obowiązki publiczno-prawne należy stwierdzić, że nie są one związane z ponoszeniem ciężaru podatkowego i nie powinny mieć w związku z tym negatywnego wpływu na sektor finansów publicznych.

#### *Do pkt 2.1.2, 2.1.4.2, 2.1.5.2, 2.1.6.1, 2.1.6.3, 2.1.6.4, 2.1.6.5.2, 2.2.3, 2.2.4.2*

Należy oczekiwać wzrostu dochodów budżetowych, z uwagi na charakter propozycji, polegający na ograniczeniu stosowania zwolnień podatkowych. Brak jest możliwości określenia skutków liczbowych wprowadzenia tych rozwiązań. Ze względu na wprowadzenie mechanizmu odroczenia opodatkowania zysków zmiana w pkt 2.2.3 ma charakter neutralny.

#### *Do pkt 2.1.6.5.1*

Z uwagi na charakter propozycji, polegającej na umożliwieniu odliczenia podatku zapłaconego w innym kraju od dochodów, z których zyski są wypłacane do zagranicznego zakładu położonego w Polsce, brak jest danych podatkowych w tym zakresie, które pozwoliłyby na oszacowanie skutków budżetowych.

Nie można jednak uznać, że rozszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do tego odliczenia pozostaje bez wpływu na wysokość dochodów budżetowych, gdyż jest to pewien rodzaj preferencji.

#### *Do pkt 2.1.6.6*

Ze względu na fakt, iż zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 ustawy CIT wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2013 r. (art. 7 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw – Dz.U. Nr 254, poz. 2533) będzie oddziaływać na wysokość dochodów budżetu w późniejszych latach.

Zgodnie z art.6 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy, zaproponowane zmiany skutkują także obniżeniem w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 1 lipca 2013 r. stawki podatku do wysokości 5%. W tym zakresie skutek w postaci zmniejszenia dochodów sektora finansów publicznych w roku 2011 szacuje się na kwotę ok. 1 mln zł.

### **Wpływ na rynek pracy**

Proponowane zmiany nie będą mieć wpływu na rynek pracy.

### **Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw**

Wprowadzenie zwolnienia od podatku dochodowego zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych wpłynie pozytywnie na ich pozycję konkurencyjną w stosunku do korzystających obecnie ze zwolnienia podmiotowego krajowych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych.

Przyjęcie pozostałych proponowanych rozwiązań nie będzie oddziaływało na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorstw.

### **Wpływ na sytuację i rozwój regionalny**

Projekt nie będzie mieć wpływu na sytuację i rozwój regionalny.

### **Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej**

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej, w szczególności z art. 49, 54, 56 i 63 TFUE oraz art. 31, 34, 36 i 40 Porozumienia EOG.

## **B. OPODATKOWANIE DOCHODÓW UZYSKIWANYCH PRZEZ OSOBY FIZYCZNE Z TYTUŁU UDZIAŁU W SPÓŁKACH NIE BĘDĄCYCH OSOBAMI PRAWNYMI.**

### **I. Syntetyczne przedstawienie zagadnień**

#### **1 Aktualny stan stosunków społecznych w dziedzinie, której dotyczyć ma projektowana ustawa**

Projektowane zmiany odnoszą się do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej oraz posiadających udziały (akcje) w spółkach osobowych prawa handlowego. Spółki osobowe to spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa i spółka komandytowo-akcyjna.

Na gruncie przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą CIT, oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą PIT, spółki niebędące osobami prawnymi nie są podmiotami podatku dochodowego. Podatnikami podatku dochodowego są wyłącznie wspólnicy tych spółek.

Przychody z udziału w spółce nie będącej osobą prawną u każdego podatnika (wspólnika) określa się proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe. Zasada ta obowiązuje również w odniesieniu do rozliczania kosztów uzyskania przychodów oraz ulg podatkowych. Jeżeli spółka jednocześnie posiada wspólników będących osobami prawnymi i wspólników będących osobami fizycznymi, to każdy ze wspólników przy ustalaniu swojego przychodu uzyskanego w następstwie posiadania udziału w spółce niebędącej osobą prawną oraz poniesionego kosztu stosuje przepisy właściwej dla tego wspólnika ustawy.

#### **2. Aktualny stan prawny w dziedzinie, której dotyczyć ma projektowana ustawa**

Zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez wspólników spółek osobowych prawa handlowego i spółki cywilnej, zwanych dalej „spółkami niebędącymi osobą prawną”, regulują:

- przepisy ustawy CIT - w odniesieniu do wspólników będących osobami prawnymi,
- przepisy ustawy PIT - w odniesieniu do wspólników będących osobami fizycznymi.

#### **3. Potrzeba i cel uchwalenia projektowanej ustawy**

Potrzeba dokonania zmian w ustawie PIT oraz ustawie CIT wynika przede wszystkim ze zgłaszanych problemów interpretacyjnych związanych z brakiem precyzyjnych przepisów regulujących zasady opodatkowania dochodów osiąganych przez wspólników spółek nie będących osobami prawnymi. Problemy interpretacyjne wynikają w szczególności z:

- różnego statusu własnościowego majątku spółek osobowych (w spółkach cywilnych właścicielami „majątku spółki” są wspólnicy spółki, zaś w spółkach osobowych prawa handlowego właścicielem tego majątku jest spółka),
- braku podmiotowości podatkowej tych spółek przy jednoczesnym posiadaniu przez spółki osobowe prawa handlowego podmiotowości na gruncie prawa cywilnego.

Obserwacja stosowania przepisów podatkowych i problemów jakie w praktyce napotykają w tym zakresie zarówno organy podatkowe jak i sami podatnicy wymaga dokonania korekty

obowiązujących regulacji. Ogromny wpływ na ten stan rzeczy, ma również orzecznictwo sądów administracyjnych, w zakresie oceny charakteru (odpłatny, nieodpłatny) czynności prawnych polegających na wniesieniu wkładu do spółek osobowych prawa handlowego. Taki stan wymaga zatem interwencji ustawodawcy. Poprawa stanowionego prawa jest ze wszelkich miar konieczna, gdyż przekładać się będzie na wzrost zaufania obywateli do Państwa.

W związku z powyższym, proponuje się uregulowanie zarówno w ustawie PIT jak i ustawie CIT:

- 1) skutków podatkowych wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną;
- 2) zasad wyceny i amortyzacji składników majątkowych wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną;
- 3) zasad ustalania kosztów przy zbyciu przedmiotu wkładu;
- 4) skutków podatkowych likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki;
- 5) zasad amortyzacji składników majątkowych w przypadku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną w kapitałową i kapitałowej w spółkę niebędącą osobą prawną.

Proponowane zmiany utrzymują zasadę, iż spółka osobowa prawa handlowego i spółka cywilna nie jest podatnikiem podatku dochodowego, czyli zachowują zasadę braku podmiotowości tych spółek dla celów podatku dochodowego.

#### **4. Możliwości podjęcia alternatywnych w stosunku do uchwalenia projektowanej ustawy środków umożliwiających osiągnięcie celu**

Brak jest alternatywnych rozwiązań dla proponowanych zmian.

#### **5. Podmioty, na które oddziaływać ma projektowana ustawa**

Projektowana ustawa będzie oddziaływać na osoby fizyczne oraz osoby prawne prowadzące działalność gospodarczą w formie spółek niebędących osobami prawnymi.

#### **6. Przewidywane skutki finansowe uchwalenia projektowanej ustawy i źródła ich pokrycia**

Nie przewiduje się skutków finansowych związanych z wprowadzeniem proponowanych zmian. W konsekwencji proponowane zmiany nie wpłyną na obciążenie podatkiem dochodowym podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w formie spółek niebędących osobami prawnymi.

## **II. Zakres proponowanych zmian**

### **1. Projektowana ustawa będzie regulowała:**

- 1) skutki podatkowe wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną;
- 2) zasad wyceny i amortyzacji składników majątkowych wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną;
- 3) zasad ustalania kosztów przy zbyciu przedmiotu wkładu;
- 4) skutki podatkowe likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki;
- 5) zasad amortyzacji składników majątkowych w przypadku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną w kapitałową i kapitałowej w spółkę niebędącą osobą prawną.

### **2. Przepisy merytoryczne**

## **2.1. Ustawa CIT**

### **2.1.1 Skutki podatkowe wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną.**

Ustawa CIT nie zawiera przepisu odnoszącego się wprost do skutków wniesienia wkładów do spółek niebędących osobami prawnymi. Na gruncie obecnej regulacji wszelkie skutki związane z uczestnictwem osoby prawnej w spółce niebędącej osobą prawną, rozpatrywane są w oparciu o przepis art. 5 ustawy. Powszechnie w orzecznictwie organów podatkowych przyjmuje się, że wniesienie przez osobę prawną wkładu niepieniężnego do spółki niebędącej osobą prawną nie rodzi skutków w podatku dochodowym od osób prawnych, pomimo, iż czynność wniesienia wkładu prowadzi w sensie cywilistycznym do zbycia przedmiotu wkładu przez wspólnika na rzecz spółki.

Zważywszy jednak na znaczenie tego zagadnienia dla obrotu gospodarczego należy wyjść z założenia, że brak bezpośrednich regulacji w tym zakresie nie jest stanem pożądanym. Dlatego też, proponuje się jednoznaczne uregulowanie tej kwestii.

Rozwiązanie to powinno opierać się na konstrukcji zbliżonej do odroczenia opodatkowania, co oznacza, że przychód z tytułu przeniesienia własności przedmiotu wkładu będzie opodatkowany dopiero w momencie jego faktycznej realizacji, tj. w przyszłych zdarzeniach, generujących obowiązek podatkowy (np. przy likwidacji spółki, przy wystąpieniu wspólnika ze spółki).

Kierunek ten powinien wpływać także na kształt innych regulacji związanych z uczestnictwem wspólnika w spółce niebędącej osobą prawną, a dotyczących kontynuacji zasad wyceny przedmiotu wkładu, tj. odnoszenie się do jego ceny nabycia lub wytworzenia, zbycia przedmiotu wkładu, likwidacji spółki czy wystąpienia ze spółki.

W tym celu do ustawy CIT należy wprowadzić przepis, zgodnie z którym nie ustala się przychodu od czynności wniesienia wkładu do spółek niebędących osobami prawnymi na dzień jego wniesienia.

### **2.1.2 Zasady wyceny i amortyzacji składników majątkowych wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną.**

Ustawa CIT wymaga uzupełnienia o stosowne regulacje dotyczące sposobu ustalania wartości początkowej przedmiotu wkładu wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną.

Zgodnie z obecnym stanem prawnym, jeżeli dany składnik majątku zaliczony zostanie przez podatnika do podlegających amortyzacji „środków trwałych” lub „wartości niematerialnych i prawnych” podatek ustala jego wartość początkową na podstawie poniesionych wydatków na nabycie lub wytworzenie (nie dotyczy wartości niematerialnych i prawnych) tego składnika i od tak ustalonej wartości dokonuje odpisów amortyzacyjnych, które zalicza do swoich kosztów uzyskania przychodów w okresie wykorzystywania składnika w prowadzonej działalności, do czasu jego zbycia albo likwidacji (art. 16 ustawy CIT).

Przechodząc do proponowanych regulacji, należy wskazać, że w ramach zagadnienia ustalania wartości początkowej przedmiotu wkładu wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną można wyróżnić dwa następujące stany faktyczne:

- 1) przedmiot wkładu był amortyzowany u wspólnika wnoszącego wkład i będzie także amortyzowany „przez spółkę” (tj. uznano go za środek trwały lub wartość niematerialną i prawną); w takim przypadku wartość początkową przedmiotu wkładu powinna być ustalona w wysokości odpowiadającej wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wspólnika wnoszącego wkład.

Stosowny przepis powinien znaleźć się w art. 16g ust. 1 ustawy CIT (regulującym sposoby ustalenia wartości początkowej).

Jednocześnie spółka nieposiadająca osobowości prawnej, otrzymująca wkład powinna uwzględnić, w prowadzonych przez siebie księgach, dokonane przez wspólnika odpisy amortyzacyjne (zasada kontynuacji amortyzacji).;

- 2) przedmiot wkładu nie był amortyzowany u wspólnika (co oznacza, że wspólnik nie ustalał jego wartości początkowej, bo np. był zaliczony do środków obrotowych (towarów) lub przewidywany okres jego używania był krótszy niż rok i wydatki na jego nabycie/wytworzenie zostały zaliczone bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów) natomiast zostanie zaliczony do podlegających amortyzacji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych „przez spółkę”; w takim przypadku spółka otrzymująca wkład powinna ustalić jego wartość początkową w wysokości wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów tego wspólnika.

Zasada określona w punkcie drugim powinna mieć zastosowanie także do sytuacji wnoszenia wkładu przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, z wyjątkiem sytuacji, gdy ustalenie ceny nabycia/wytworzenia przedmiotu wkładu przez tą osobę nie będzie możliwe. W takim przypadku zastosowanie znajdą zasady określone art. 19 ustawy PIT, tj. określenie wartości wkładu według ceny rynkowej z dnia jego wniesienia do spółki.

### **2.1.3 Zasady ustalania kosztów przy zbyciu przedmiotu wkładu.**

W projektowanych przepisach należy również uregulować sposób ustalania kosztów uzyskania przychodu w przypadku odpłatnego zbycia przedmiotu wkładu wniesionego do spółki. Obecne regulacje w tym zakresie mogą okazać się niewystarczające.

Zgodnie z przyjętymi na gruncie przepisów ustawy CIT zasadami, w przypadku odpłatnego zbycia (np. sprzedaży) przez podatnika określonych składników majątkowych przychodem z tego tytułu jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie (art. 14), zaś kosztem wydatki na jego nabycie lub wytworzenie. Wydatki takie podlegają zaliczeniu do kosztów dopiero w momencie zbycia tego składnika majątku.

Jeżeli natomiast dany składnik majątku zaliczony zostanie przez podatnika do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, ustala on jego wartość początkową na podstawie poniesionych wydatków na nabycie lub wytworzenie tego składnika i od tak ustalonej wartości dokonuje odpisów amortyzacyjnych, które zalicza do kosztów uzyskania przychodów w okresie wykorzystywania składnika. Same wydatki na nabycie lub wytworzenie takiego składnika majątku nie są natomiast – zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT – zaliczane do kosztów uzyskania przychodów do czasu jego odpłatnego zbycia.

W przypadku, gdy zbywającym przedmiot wkładu jest spółka niebędąca osobą prawną wątpliwości może budzić to, jakie „wydatki na nabycie” tego składnika majątku poniosła ta spółka.

Biorąc pod uwagę przyjęty kierunek regulacji zakładający nieustalenie przychodu na moment wniesienia wkładu należy konsekwentnie wprowadzić przepis stanowiący, że wydatki te ustalone będą na poziomie:

- 1) wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu poniesionych przez wspólnika wnoszącego wkład, nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne – w przypadku, gdy zbywany jest przedmiot wkładu nie

zaliczony w spółce do podlegających amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych;

- 2) wartości początkowej przyjętej w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych spółki niebędącej osobą prawną (ustalonej w sposób opisany w pkt 2.1.2.), pomniejszonej o sumę odpisów amortyzacyjnych – w przypadku, gdy zbywany jest przedmiot wkładu zaliczony w spółce do podlegających amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

#### **2.1.4 Skutki podatkowe likwidacji spółki niebędącej osobą prawną oraz wystąpienia wspólnika z takiej spółki**

##### **2.1.4.1. Likwidacja**

W aktualnym stanie prawnym, na gruncie ustawy CIT, istnieją wątpliwości interpretacyjne odnoszące się do podatkowych skutków związanych z likwidacją spółki niebędącą osobą prawną.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że wystąpienie wspólnika ze spółki i wiążący się z tym faktem zwrot przypadającego temu wspólnikowi majątku spółki nie w każdej sytuacji skutkuje powstaniem u niego przychodu podlegającego opodatkowaniu. Sądy podkreślają bowiem, że zyski osiągnęte przez spółkę niebędącą osobą prawną, w czasie jej trwania, były na bieżąco uwzględniane u wspólników zgodnie z art. 5 ustawy CIT, jako przychody i koszty z udziału w niej. (por. wyrok NSA z dnia 07 października 2004 r., sygn. akt FSK 594/04, podobnie w wyroku WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2247/08, wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 14 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 257/09). Jednocześnie w niektórych z powyższych wyroków wyrażany jest pogląd, że „uzyskane środki finansowe stanowiłyby dla wspólnika przysporzenie majątkowe podlegające opodatkowaniu jedynie w sytuacji, gdy wypłacona nadwyżka majątkowa obejmowałaby dochód, który w okresie prowadzenia działalności w formie spółki osobowej, nie był opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych”. Sądy nie wskazują jednak na sposób ustalenia takiego dochodu.

Mając na uwadze powyższe rozbieżności i brak jednolitych regulacji, zasadnym jest wprowadzenie przepisów precyzujących sposób opodatkowania wspólników z przypadku zakończenia działalności spółki niebędącej osobą prawną.

W tym zakresie proponuje się zróżnicowanie zasad opodatkowania, otrzymanego przez wspólnika likwidowanej spółki majątku, w zależności od tego, w jakiej formie majątek ten jest przez wspólnika otrzymywany – tj. w formie pieniężnej czy niepieniężnej. I tak, w przypadku otrzymania przez wspólnika:

- 1) środków pieniężnych – ich wartość nie będzie stanowiła przychodu; przyjęcie tego rozwiązania uwzględni wnioski płynące z powołanego orzecznictwa i zmierza do wyeliminowania zagrożenia wystąpienia podwójnego opodatkowania;
- 2) innych składników majątku – ich wartość (określona według cen rynkowych na dzień likwidacji) będzie przychodem do opodatkowania; w tym przypadku koszt uzyskania tego przychodu określić należy w wysokości wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika lub spółkę, nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne. Przyjęcie powyższej reguły uwzględniania rozliczania kosztów, z odniesieniem do wydatków „historycznych” wspólnika, jest konsekwencją założenia o nieustalaniu przychodu na moment wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną. Opodatkowanie uzyskanego przychodu, odpowiadającego wartości rynkowej otrzymanych składników majątku z tytułu likwidacji, uzasadnione jest możliwością

osiągnięcia przez wspólnika przychodu, który wcześniej nie był opodatkowany. Zakładając, że spółka przed likwidacją dokonałaby zbycia składników majątku np. nieruchomości, uzyskałaby wówczas przychód odpowiadający cenie wyrażonej w umowie (wartość rynkowa). Przychód ten jako przychód z działalności gospodarczej podlegałby opodatkowaniu u każdego wspólnika proporcjonalnie do jego udziału w spółce niebędącej osobą prawną.

#### **2.1.4.2 Wystąpienie wspólnika ze spółki**

Inaczej należy potraktować sytuację wspólnika występującego ze spółki niebędącej osobą prawną, który w związku z wystąpieniem otrzymuje spłatę swojego udziału. Wartość udziału wspólnika odpowiada wartości zbywczej majątku spółki „przypadającej” na występującego wspólnika.

Uzasadnia to ustalanie dochodu z wystąpienia wspólnika także w sytuacji, gdy otrzymuje on tytułem zwrotu udziału środki pieniężne. Przychodem będzie w tej sytuacji wartość otrzymanego majątku (w tym otrzymane środki pieniężne), natomiast koszt uzyskania tego przychodu określić należy w wysokości wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika lub „spółkę”, nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

Podobnie, jak w przypadku likwidacji kształt proponowanego rozwiązania determinuje zasada nieustalaniu przychodu na moment wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną.

#### **2.1.5 Zasady amortyzacji składników majątkowych w przypadku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną w kapitałową i kapitałowej w spółkę niebędącą osobą prawną**

Zgodnie z zasadami przyjętymi na gruncie ustawy CIT, w razie przekształcenia formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów - wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego (art. 16g ust. 9 ustawy CIT).

Podobnie, w przypadku takiego przekształcenia formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów podmioty powstałe z przekształcenia, podziału albo połączenia podmiotów oraz podmioty, które przejęły całość lub część innego podmiotu na skutek tych zdarzeń, dokonują odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuują metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot przekształcony, podzielony, połączony.

Powyższe zasady obowiązują jednak, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego (art. 16g ust. 18 ustawy CIT). Mając jednak na uwadze brak podmiotowości podatkowej spółek niebędących osobą prawną wątpliwości mogłoby budzić to, czy np. powstała z przekształcenia spółki kapitałowej spółka niebędąca osobą prawną może wstąpić „we wszelkie prawa” podmiotu przekształconego, skoro w prawa te wstępują – w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym – wspólnicy spółki niebędącej osobą prawną.

Celem więc uniknięcia wątpliwości dotyczących sukcesji podatkowej w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi proponuje się, żeby w przypadku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną w inną spółkę (w tym kapitałową) lub kapitałowej w osobową spółka powstała w wyniku przekształcenia zobowiązana była kontynuować zasady amortyzacji przyjęte w spółce przekształcanej. Celowe jest więc uzupełnienie przepisów art.

16g ust. 9 i 16h ust. 3 ustawy CIT o przekształcenia i łączenia z udziałem takich spółek osobowych.

## **2.2. Ustawa PIT**

### **2.2.1 Skutki podatkowe wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną**

Obowiązujące przepisy art. 10 ust. 2 pkt 2 i art. 22g ust. 1 pkt 4 ustawy PIT wskazują, że wniesienie przez przedsiębiorcę wkładu niepieniężnego do spółki, stanowi formę odpłatnego zbycia i odpowiednio formę nabycia po stronie spółki. W konsekwencji czynność ta powoduje po stronie wnoszącego wkład powstanie przychodu.

W doktrynie i orzecznictwie pojawiają się jednak rozbieżności odnośnie skutków podatkowych wniesienia do spółki osobowej wkładu niepieniężnego. Są orzeczenia, z których wynika, że przychód powstaje przy wniesieniu wkładu do spółki niebędącej osobą prawną, są też orzeczenia, że przychód z tego tytułu nie powstaje. Stanowisko, że przychód nie powstaje znajduje odzwierciedlenie w wyrokach m. in. WSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2009 r., sygn. akt 2926/08 i z dnia 14 kwietnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 3103/08 oraz w wyroku WSA w Kielcach z dnia 29 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Ke 121/09. Stanowisko przeciwne, że wniesienie takiego aportu do spółki niebędącej osobą prawną stanowi przychód z kapitałów pieniężnych znajduje potwierdzenie np. w wyrokach WSA w Krakowie z dnia 18 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1441/08 i z dnia 21 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 295/09 oraz w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 04 maja 2009 r., sygn. akt I SA/GL 2/09.

Z kolei na gruncie przepisów ustawy CIT, przyjmuje się, że wniesienie przez osobę prawną wkładu niepieniężnego do spółki niebędącej osobą prawną nie rodzi skutków w podatku dochodowym od osób prawnych.

Mając na uwadze powyższe rozbieżności oraz dążąc do ujednoczenia zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych proponuje się, żeby wniesienie wkładu nie wywoływało skutków po stronie podmiotu wnoszącego wkład. Wymaga to wprowadzenia w ustawie PIT przepisów rozstrzygających te kwestie w sposób nie budzący wątpliwości. Najbardziej celowe wydaje się wyłączenie stosowania przepisów ustawy PIT w odniesieniu do przychodów z tytułu wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną. Uregulowanie tej kwestii poprzez uzupełnienie katalogu przychodów, do których nie stosuje się przepisów ustawy PIT (art. 2) jednoznacznie przesądza, że wniesienie wkładu do spółki niebędącej osobą prawną nie stanowi przychodu z żadnego źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 ustawy PIT.

Zatem proponowane rozwiązanie opiera się na konstrukcji zbliżonej do odroczenia opodatkowania, co oznacza, że przychód ten będzie opodatkowany dopiero w momencie jego faktycznej realizacji, tj. w przyszłych zdarzeniach, generujących obowiązek podatkowy (przy likwidacji spółki lub przy wystąpieniu wspólnika ze spółki).

Konsekwencją takiego kierunku regulacji będzie przyjęcie kontynuacji zasad wyceny przedmiotu wkładu, tj. odnoszenie się do jego ceny nabycia lub wytworzenia. Kierunek ten wpływa także na kształt innych regulacji związanych z uczestnictwem wspólnika w spółce niebędącej osobą prawną, a dotyczących zbycia przedmiotu wkładu, likwidacji spółki, czy wystąpienia ze spółki.

### **2.2.2 Zasady wyceny i amortyzacji składników majątkowych wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną**

Z uwagi na to, że w obecnym stanie prawnym przychód powstaje w momencie wniesienia wkładu będącego środkiem trwałym lub wartością niematerialną i prawną do spółki

niebędącej osobą prawną to podstawę amortyzacji może stanowić wartość rynkowa z dnia wniesienia wkładu (art. 22g ust. 1 pkt 4 ustawy PIT).

Jeżeli dany składnik majątku zaliczony zostanie przez podatnika (wspólnika) do podlegających amortyzacji „środków trwałych” lub „wartości niematerialnych i prawnych” podatnik (wspólnik) ustala jego wartość początkową na podstawie poniesionych wydatków na nabycie lub wytworzenie (nie dotyczy wartości niematerialnych i prawnych) tego składnika i od tak ustalonej wartości dokonuje odpisów amortyzacyjnych, które zalicza do swoich kosztów uzyskania przychodów w okresie wykorzystywania składnika w prowadzonej działalności, do czasu jego zbycia albo likwidacji (art. 23 ustawy PIT).

Mając na uwadze zaproponowane zmiany dotyczące nieustalania przychodu z tytułu wniesienia wkładu do spółki uzasadnione jest ujednoczenie zasad wyceny wkładów dla potrzeb amortyzacji, zgodnie ze zmianami proponowanymi w ustawie CIT.

Przy ustalaniu wartości początkowej przedmiotu wkładu wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną, należy wskazać sposób ustalania tej wartości, w przypadku gdy:

- 1) przedmiot wkładu był amortyzowany u wspólnika wnoszącego wkład i będzie także amortyzowany przez spółkę (tj. uznano go za środek trwały lub wartość niematerialną i prawną), wartość początkową przedmiotu wkładu powinno ustalać się w wysokości odpowiadającej wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wspólnika wnoszącego wkład.

W związku z powyższym należy przyjąć, iż spółka niebędąca osobą prawną otrzymująca wkład uwzględnia, w prowadzonych przez siebie księgach, dokonane przez wspólnika odpisy amortyzacyjne (zasada kontynuacji amortyzacji);

- 2) przedmiot wkładu nie był amortyzowany u wspólnika (np. był zaliczony do środków obrotowych (towarów) lub przewidywany okres jego używania był krótszy niż rok i wydatki na jego nabycie/wytworzenie zostały zaliczone bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów), natomiast zostanie zaliczony do podlegających amortyzacji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych „przez spółkę”, wartość początkową przedmiotu wkładu spółka powinna ustalać w wysokości wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów tego wspólnika.

Zasada określona w punkcie drugim powinna mieć zastosowanie także do sytuacji wnoszenia wkładu przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, z wyjątkiem sytuacji, gdy ustalenie ceny nabycia/wytworzenia przedmiotu wkładu przez tę osobę nie będzie możliwe. W takim przypadku zastosowanie znajdą zasady określone w art. 19 ustawy PIT, tj. określenie wartości wkładu według ceny rynkowej z dnia jego wniesienia do spółki.

### **2.2.3 Zasady ustalania kosztów przy zbyciu przedmiotu wkładu**

W obecnym stanie prawnym zasady ustalania przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych określa art. 19 ustawy PIT. Przykładowo przy umowie sprzedaży przychodem jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, zaś kosztem są wydatki na jego nabycie lub wytworzenie. Wydatki takie podlegają zaliczeniu do kosztów dopiero w momencie zbycia tego składnika majątku.

Jeżeli dany składnik majątku zaliczony zostanie przez podatnika do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, ustala on jego wartość początkową na podstawie poniesionych wydatków na nabycie lub wytworzenie tego składnika i od tak ustalonej wartości dokonuje odpisów amortyzacyjnych, które zalicza do kosztów uzyskania

przychodów w okresie wykorzystywania składnika. Same wydatki na nabycie lub wytworzenie takiego składnika majątku nie są natomiast – zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 1 ustawy PIT – zaliczane do kosztów uzyskania przychodów do czasu jego odpłatnego zbycia.

Konsekwencją przyjęcia zasady braku powstania przychodu w momencie wnoszenia wkładu do spółki, jest zmiana sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodu w przypadku odpłatnego zbycia przedmiotu wkładu wniesionego do spółki. Obecne regulacje w tym zakresie nie będą bowiem wystarczające.

Z tych względów proponuje się, aby wydatki te odpowiadały:

- 1) wydatkom na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu poniesionym przez wspólnika wnoszącego wkład, nie zaliczonym do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne – w przypadku, gdy zbywany jest przedmiot wkładu nie zaliczony w spółce do podlegających amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych;
- 2) wartości początkowej przyjętej w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych spółki niebędącej osobą prawną (ustalonej w sposób opisany w pkt 2.2.2.), pomniejszonej o sumę odpisów amortyzacyjnych – w przypadku, gdy zbywany jest przedmiot wkładu zaliczony w spółce do podlegających amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

#### **2.2.4. Skutki podatkowe likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki**

##### **2.2.4.1 Likwidacja**

W aktualnym stanie prawnym, na gruncie ustawy PIT, istnieją wątpliwości interpretacyjne odnoszące się do podatkowych skutków związanych z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że wystąpienie wspólnika ze spółki i wiążący się z tym faktem zwrot przypadającego temu wspólnikowi majątku spółki nie w każdej sytuacji skutkuje powstaniem u niego przychodu podlegającego opodatkowaniu. Sądy podkreślają bowiem, *„że zyski osiągnięte przez spółkę niebędącą osobą prawną, w czasie jej trwania, były na bieżąco uwzględniane u wspólników zgodnie z art. 8 PIT, jako przychody i koszty z udziału w niej”* (por. wyrok NSA z dnia 07 października 2004 r., sygn. akt FSK 594/04, podobnie w wyroku WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2247/08, wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 14 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 257/09). Jednocześnie w niektórych z powyższych wyroków wyrażany jest pogląd, że *„uzyskane środki finansowe stanowiąby dla wspólnika przysporzenie majątkowe podlegające opodatkowaniu jedynie w sytuacji, gdy wypłacona nadwyżka majątkowa obejmowałaby dochód, który w okresie prowadzenia działalności w formie spółki osobowej, nie był opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych”*. Sądy nie wskazują jednak na sposób ustalenia takiego dochodu.

Mając na uwadze powyższe rozbieżności i brak jednolitych regulacji, zasadnym jest wprowadzenie przepisów precyzujących sposób opodatkowania wspólników w przypadku zakończenia działalności spółki niebędącej osobą prawną.

W tym zakresie proponuje się zróżnicowanie zasad opodatkowania, otrzymanego przez wspólnika likwidowanej spółki majątku, w zależności od tego, w jakiej formie majątek ten jest przez wspólnika otrzymywany – tj. w formie pieniężnej czy niepieniężnej. I tak, w przypadku otrzymania przez wspólnika:

- 1) środków pieniężnych – ich wartość nie będzie stanowiła przychodu; przyjęcie tego rozwiązania uwzględni wnioski płynące z powołanego orzecznictwa i zmierza do wyeliminowania podwójnego opodatkowania; wyłączenie środków pieniężnych otrzymanych w związku z likwidacją spółki z dochodu podlegającego opodatkowaniu może nastąpić poprzez zdefiniowanie tego dochodu w taki sposób, żeby nie obejmował on środków pieniężnych otrzymywanych w związku z tą likwidacją. Dochód ten mógłby zostać zdefiniowany np. na wzór dochodów kapitałowych określonych aktualnie w art. 30b ust. 2 ustawy PIT, z wyraźnym wyłączeniem z tego dochodu środków pieniężnych.
- 2) innych składników majątku – ich wartość (określona według cen rynkowych na dzień likwidacji) będzie przychodem do opodatkowania; w tym przypadku koszt uzyskania tego przychodu określić należy w wysokości wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika lub spółkę, nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne. Przyjęcie powyższej reguły uznania za koszt wydatków „historycznych” wspólnika, jest konsekwencją założenia niestalania przychodu na moment wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną.

Opodatkowanie uzyskanego przychodu, odpowiadającego wartości rynkowej otrzymanych składników majątku z tytułu likwidacji, uzasadnione jest możliwością osiągnięcia przez wspólnika przychodu, który wcześniej nie był opodatkowany. Zakładając, że spółka przed likwidacją dokonałaby zbycia składników majątku np. nieruchomości, uzyskałaby wówczas przychód odpowiadający cenie wyrażonej w umowie (wartość rynkowa). Przychód ten jako przychód z działalności gospodarczej podlegałby opodatkowaniu u każdego wspólnika proporcjonalnie do jego udziału w spółce niebędącej osobą prawną.

#### **2.2.4.2 Wystąpienie wspólnika ze spółki**

Inaczej należy potraktować sytuację wspólnika występującego ze spółki niebędącej osobą prawną, który w związku z wystąpieniem otrzymuje spłatę swojego udziału. Wartość udziału wspólnika odpowiada wartości zbywczej majątku spółki „przypadającej” na występującego wspólnika.

Uzasadnia to ustalenie dochodu z wystąpienia wspólnika także w sytuacji, gdy otrzymuje on tytułem zwrotu udziału środki pieniężne. Przychodem będzie w tej sytuacji wartość otrzymanego majątku (w tym otrzymane środki pieniężne), natomiast koszt uzyskania tego przychodu określić należy w wysokości wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika lub spółkę, nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

Podobnie, jak w przypadku likwidacji kształt proponowanego rozwiązania determinuje zasada niestalania przychodu na moment wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną.

W podatku dochodowym od osób fizycznych istotne jest określenie źródła przychodów z tytułu likwidacji spółki jak i wystąpienia wspólnika ze spółki. Mając na uwadze, że tytułem prawnym otrzymania nadwyżki jest udział w spółce, a nie bieżąca działalność gospodarcza prowadzona przez tę spółkę, charakter tej nadwyżki zbliżony jest do przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. De facto nadwyżka jest pochodną inwestycji w spółkę niebędącą osobą prawną. W konsekwencji proponuje się uznanie przychodu uzyskanego z likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki, za przychody z kapitałów pieniężnych. Wymaga to uzupełnienia katalogu przychodów wymienionych w art. 17 ust. 1 ustawy PIT o wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki.

Skutkiem tej zmiany jest określenie sposobu opodatkowania tego rodzaju dochodu.

Proponuje się, aby ten rodzaj dochodu był opodatkowany stawką 19% na mocy przepisu art. 30b ustawy PIT. Przyjęcie takiej stawki uzasadnione jest okolicznością, że pozostałe dochody kapitałowe wymienione w art. 30b ustawy PIT, również opodatkowane są stawką 19%. Nie ma zatem racjonalnych przesłanek, żeby dochody z tytułu likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki opodatkować według innych zasad, w tym również według innej stawki podatku.

Zaproponowana konstrukcja opodatkowania dochodów otrzymanych w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki będzie skutkowało nadaniem nowego brzmienia zwolnieniu przedmiotowemu określone w art. 21 ust. 1 pkt 50 ustawy PIT. Zmiana ta powinna polegać na objęciu zwolnieniem wyłącznie przychodów z tytułu zwrotu udziałów lub wkładów wniesionych do spółdzielni. Zwrot wkładów w spółce niebędącej osobą prawną nie będzie podlegał opodatkowaniu z uwagi na określony powyżej sposób ustalania dochodu z likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia z takiej spółki.

### **2.2.5 Zasady amortyzacji składników majątkowych w przypadku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną w kapitałową i kapitałowej w spółkę niebędącą osobą prawną**

Zgodnie z zasadami przyjętymi na gruncie ustawy PIT, w razie zmiany formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów - wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego (art. 22g ust. 12 ustawy PIT).

Podobnie, w przypadku takiego zmiany formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów podmioty powstałe z przekształcenia, podziału albo połączenia podmiotów oraz podmioty, które przejęły całość lub część innego podmiotu na skutek tych zdarzeń, dokonują odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuują metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot przekształcony, podzielony, połączony.

Powyższe zasady obowiązują jednak, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego (art. 22g ust. 22 ustawy PIT). Mając jednak na uwadze brak podmiotowości podatkowej spółek osobowych wątpliwości mogłoby budzić to, czy np. powstała z przekształcenia spółka kapitałowej spółka niebędąca osobą prawną może wstąpić „we wszelkie prawa” podmiotu przekształconego, skoro w prawa te wstępują – w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym – wspólnicy spółki niebędącej osobą prawną.

Celem więc uniknięcia wątpliwości dotyczących sukcesji podatkowej w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi proponuje się, żeby w przypadku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną w inną spółkę (w tym kapitałową) lub kapitałowej w spółkę niebędącą osobą prawną spółka powstałej w wyniku przekształcenia zobowiązana była kontynuować zasady amortyzacji przyjęte w spółce przekształcanej. Celowe jest więc uzupełnienie przepisów art. 22g ust. 12 i 22h ust. 3 ustawy PIT o przekształcenia i łączenia z udziałem spółek niebędących osobami prawnymi.

### **III. Przepisy przejściowe**

W przepisach przejściowych powinno się zachować niezmienność zasad amortyzacji przyjętych przez spółki, które wprowadziły składniki majątku do ewidencji środków trwałych

oraz wartości niematerialnych i prawnych przed wejściem w życie proponowanych zmian. Dotyczyć to powinno tych spółek, które ustaliły wartość początkową środków trwałych według dotychczasowych zasad, a odpisów amortyzacyjnych zaczynają dokonywać po wejściu w życie proponowanych zmian np. spółka wprowadziła do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych środek trwały w grudniu 2010 r., a amortyzować ten środek trwały zaczyna od stycznia 2011 r., czyli od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek ten wprowadziła do ewidencji. Brak uregulowania tej sytuacji w przepisie przejściowym może budzić wątpliwości według których przepisów („nowych” czy „starych”) spółka powinna dokonywać odpisów amortyzacyjnych.

Podobnie powinno się zachować niezmiennosc zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu przedmiotu wkładu zaliczonego do majątku spółki przed wejściem w życie zmian. Przykładowo, jeżeli wkład został wniesiony do spółki w lutym 2010 r., a jego zbycie nastąpi w marcu 2011 roku, czyli po wejściu w życie zmian, to koszty uzyskania przychodu powinny być ustalane według dotychczasowych zasad.

#### **IV. Przepisy końcowe**

Proponuje się aby przepisy ustawy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

#### **V. Ocena przewidywanych skutków (kosztów i korzyści) społeczno-gospodarczych regulacji**

##### **Skutki wprowadzenia regulacji.**

**Wpływ na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego** – *brak wpływu na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego.*

**Wpływ na rynek pracy** – *ze względu na zakres proponowanych regulacji brak wpływu na rynek pracy.*

**Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw** – *proponowane rozwiązania nie wpływają na konkurencyjność gospodarki.*

**Wpływ na sytuację i rozwój regionalny** – *proponowane rozwiązania nie wpływają na rozwój regionalny.*

##### **Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej**

Proponowane rozwiązanie są zgodne z przepisami prawa wspólnotowego.

#### **KONSULTACJE SPOŁECZNE.**

Projekt zostanie przekazany do zaopiniowania przez organizacje przedsiębiorców, związki zawodowe, organizacje społeczne celem umożliwienia jego oceny przez wszystkich zainteresowanych. W ramach konsultacji projekt otrzymają:

1. Business Centre Club
2. Konfederacja Pracodawców Polskich
3. Polska Rada Biznesu
4. Krajowa Izba Gospodarcza
5. Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”
6. Trójstronna Komisja ds. Społeczno-Gospodarczych
7. Niezależny Samorządny Związek Zawodowy „Solidarność”

8. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych
9. Związek Banków Polskich
10. Krajowa Izba Radców Prawnych
11. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
12. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
13. Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce
14. Polska Izba Ubezpieczeń
15. Związek Rzemiosła Polskiego
16. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu
17. Izba Gospodarcza Towarzystw Emerytalnych
18. Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami

Zgodnie z postanowieniami ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414), projekt założeń został zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej, na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.