

UZASADNIENIE

Przedstawiony projekt ustawy ma na celu dostosowanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą CIT”, i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą PIT”, do prawa wspólnotowego oraz precyzuje zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podatników podatków dochodowych z tytułu udziału w spółkach niebędących osobami prawnymi.

1. DOSTOSOWANIE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH I USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH DO PRAWA WSPÓLNOTOWEGO

Ustawa CIT oraz PIT reguluje zasady opodatkowania zarówno podmiotów mających siedzibę/miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (tzw. rezydentów) jak również podmiotów, które mają siedzibę/miejsce zamieszkania zagranicą (tzw. nierezydentów) w odniesieniu do dochodu uzyskanego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

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 z prawem wspólnotowym 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 równego traktowania wszystkich podmiotów korzystających ze swobód przyznanych przez TFUE i Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym – PEOG oraz do zwiększenia pewności prawa przez zmianę tych przepisów, które mogą potencjalnie naruszać prawo wspólnotowe.

Na stosowanie przepisów prawa krajowego zawartych w ustawach o dochodowym PIT i CIT mają wpływ postanowienia Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym oraz następujące dyrektywy:

- dyrektywa 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”,
- dyrektywa 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”,
- dyrektywa 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”.

Z chwilą przystąpienia RP do Unii Europejskiej przepisy ustaw o PIT i CIT zawierały w swojej treści regulacje, 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.

W skierowanym w dniu 23 marca 2007 r. naruszeniu nr 2006/4093, Komisja Wspólnot Europejskich zwróciła uwagę, że „wyższe opodatkowanie zagranicznych funduszy emerytalnych i inwestycyjnych może zniechęcać je do inwestowania kapitału w spółki mające siedzibę w Polsce. Wyższe opodatkowanie może również skutkować ograniczeniem zdolności polskich spółek do pozyskiwania kapitału od zagranicznych funduszy emerytalnych i inwestycyjnych. Z powyższych względów omawiane przepisy stanowią przeszkodę w rozumieniu art. 56 Traktatu WE.”

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 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.

Projektowana ustawa reguluje zatem następujące kwestie:

- 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) transakcję wymiany udziałów,
 - d) wniesienie aktywów w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
 - e) zwolnienia wypłacanych dywidend i należności licencyjnych;
- 2) w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych:
 - a) pracownicze programy emerytalne,
 - b) transakcję wymiany udziałów,
 - c) wniesienie aktywów w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

2. OPODATKOWANIE DOCHODÓW UZYSKIWANYCH PRZEZ OSOBY FIZYCZNE I PRAWNE Z TYTUŁU UDZIAŁU W SPÓŁKACH NIEBĘDĄCYCH OSOBAMI PRAWNYMI

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 CIT oraz ustawy PIT spółki niebędące osobami prawnymi nie są podmiotami podatku dochodowego. Podatnikami podatku dochodowego są wyłącznie wspólnicy tych spółek.

Przychody z udziału w spółce niebędącej 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.

Projektowane zmiany w ustawie PIT oraz ustawie CIT mają na celu wyeliminowanie problemów interpretacyjnych związanych z brakiem precyzyjnych przepisów regulujących zasady opodatkowania dochodów osiąganych przez wspólników spółek niebędących osobami prawnymi. Problemy interpretacyjne wynikają w szczególności z:

- 1) 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);
- 2) braku podmiotowości podatkowej tych spółek przy jednoczesnym posiadaniu przez spółki osobowe prawa handlowego podmiotowości na gruncie prawa cywilnego.

Dotychczasowe stosowanie przepisów podatkowych i problemy, jakie w praktyce napotykają w tym zakresie zarówno organy podatkowe jak i sami podatnicy, wymaga dokonania korekty obowiązujących regulacji. Problemów tych, w zakresie oceny charakteru (odpłatny, nieodpłatny) czynności prawnych polegających na wniesieniu wkładu do spółek osobowych

prawa handlowego, nie rozwiązuje także orzecznictwo sądów administracyjnych. Taki stan wymaga zatem interwencji ustawodawcy.

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, że spółka osobowa prawa handlowego i spółka cywilna nie jest podatnikiem podatku dochodowego, czyli zachowują zasadę braku podmiotowości tych spółek do celów podatku dochodowego.

Szczegółowe uzasadnienie projektowanych zmian

I. Zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Art. 2 ust. 1 pkt 8

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 do skutków podatkowych wniesienia do spółki osobowej wkładu niepieniężnego. Istnieją zarówno orzeczenia, z których wynika, że przychód z tego tytułu powstaje przy wniesieniu wkładu do spółki niebędącej osobą prawną, jak i orzeczenia stwierdzające, że przychód z tego tytułu nie powstaje. To ostatnie stanowisko 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 zostało wyrażone 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.

Na gruncie ustawy CIT przyjmuje się natomiast, że wniesienie przez podatnika tego podatku wkładu niepieniężnego do spółki niebędącej osobą prawną nie rodzi skutków w podatku dochodowym.

Mając na uwadze powyższe rozbieżności pomiędzy ustawami oraz dążąc do ujednoczenia zasad opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych projekt – w zakresie zmian ustawy PIT – zakłada, że wniesienie wkładu niepieniężnego nie będzie rodziło skutków po stronie podmiotu wnoszącego wkład. W związku z powyższym w ustawie PIT wprowadzono przepis, który wyłącza stosowanie przepisów tej ustawy w odniesieniu do przychodów z tytułu wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną (nowe brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 8 projektu). Uregulowanie tej kwestii przez uzupełnienie katalogu przychodów, do których nie stosuje się przepisów ustawy PIT (art. 2 ust. 1 pkt 8) 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.

Zaproponowane 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.

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 wspólnika ze spółki.

Art. 5a pkt 24 i 25

Zmiana art. 5 ustawy PIT polega na dodaniu do słownika ustawowych pojęć definicji „pracowniczych programów emerytalnych”. Należy zauważyć, że ustawa PIT w art. 21 ust. 1 pkt 58 lit. b zawiera zwolnienie od podatku wypłat środków zgromadzonych w pracowniczym programie emerytalnym 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 innych niż RP państw członkowskich Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz Konfederacji Szwajcarskiej.

W celu wyeliminowania wskazanych wątpliwości proponuje się zatem dookreślenie pojęcia „pracownicze programy emerytalne”. Ponadto w pkt 25, przez zdefiniowanie pojęcia „spółki niebędącej osobą prawną” z zakresu projektowanych regulacji wyłączono spółki, które nie są „transparentne” („przejrzyste”) podatkowo tj. spółki z siedzibą w innym państwie, jeżeli są w nim traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Art. 8 ust. 1

Zmiany wprowadzone w ww. przepisie nie mają charakteru merytorycznego. Precyzują jedynie podstawę do obliczania przychodów z udziału we wspólnym posiadaniu oraz użytkowaniu rzeczy lub praw majątkowych.

Art. 14 ust. 2 pkt 16 i 17 oraz ust. 3 pkt 10 – 12

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

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że wiążący się z powyższymi sytuacjami zwrot przypadającego danemu 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 7 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”. Sądy nie wskazują jednak na sposób ustalenia takiego dochodu.

Mając na uwadze powyższe rozbieżności i brak jednolitych regulacji, w projekcie przewidziano wprowadzenie przepisów precyzujących sposób opodatkowania wspólników w przypadku zakończenia działalności spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki.

W zakresie dotyczącym likwidacji spółki projekt zakłada 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 zmierza do wyeliminowania podwójnego opodatkowania, na które wskazywało przywołane wyżej orzecznictwo. W związku z powyższym z przychodów podlegających opodatkowaniu wyłączono przychód odpowiadający wartości środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika z tytułu likwidacji spółki;
- 2) innych składników majątku – ich wartość będzie stanowiła przychód u wspólnika dopiero w momencie zbycia składnika majątku otrzymanego w wyniku likwidacji spółki. Będzie to skutkowało opodatkowaniem faktycznie uzyskanego przychodu. Propozycja ta uwzględnia utrzymanie braku podmiotowości w podatku dochodowym spółek niebędących osobami prawnymi. Koncepcja opodatkowania faktycznie uzyskanego przychodu (w momencie jego realizacji np. sprzedaży) upraszcza system podatkowy. Wymaga to wyraźnego wskazania w ustawie PIT, że przychód nie powstaje w związku z otrzymaniem w wyniku likwidacji spółki, niepieniężnych składników majątku, a powstaje dopiero w momencie ich zbycia.

W związku z powyższym przyjęto, że do przychodów z działalności gospodarczej zaliczać się będzie przychody z odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki. Analogicznie, przychód powstanie w przypadku odpłatnego zbycia składników majątku pozostałych na dzień likwidacji działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie.

Z przychodu tego wyłączony natomiast będzie przychód z odpłatnego zbycia składników majątku, jeżeli od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła likwidacja działalności prowadzonej samodzielnie, likwidacja spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienie wspólnika z takiej spółki, do dnia ich

odpłatnego zbycia upłynęło sześć lat i nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej.

W tym przypadku koszt uzyskania tych przychodów określić należy w wysokości wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu przez spółkę lub przez wspólnika, niezaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodu w jakiegokolwiek formie, w tym przez odpisy amortyzacyjne. Przyjęcie powyższej reguły uznania za koszt wydatków „historycznych” wspólnika, jest konsekwencją założenia nieustalania przychodu na moment wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną.

Takie same zasady opodatkowania przewidziano w przypadku otrzymania innych niż środki pieniężne składników majątku w związku z likwidacją działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie.

W przypadku wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną również należy rozróżnić sytuację, w której występujący wspólnik otrzymuje tytułem spłaty swojego udziału środki pieniężne i sytuację, w której wspólnik otrzymuje niepieniężne składniki majątku.

Pierwszą z omawianych sytuacji należy jednak potraktować odmiennie niż wówczas, gdy dochodzi do likwidacji spółki. W związku z wystąpieniem wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną ustalana jest wartość zbywcza jej majątku. Wartość ta odpowiada wartości jaką wspólnicy uzyskaliby sprzedając na wolnym rynku całe swoje przedsiębiorstwo (spółkę). Wartość zbywcza jest dzielona tak, aby ustalić część przypadającą na występującego wspólnika. W części należnej występującemu wspólnikowi zawiera się zarówno:

- wkład wniesiony przez tego wspólnika w chwili przystąpienia do spółki,
- nadwyżka wartości rynkowej majątku nad jego wartością podatkową oraz
- pozostawione przez wspólnika zyski, wcześniej na bieżąco przez niego opodatkowane, które zostały reinwestowane (np. w środki trwałe).

W związku z powyższym przyjęto, że u podatnika, który w związku z wystąpieniem z takiej spółki otrzymał środki pieniężne powstanie z tego tytułu przychód (art. 14 ust. 16).

Jednocześnie, z przychodu tego wyłączona będzie wartość środków pieniężnych, w części odpowiadającej uzyskanej przez wspólnika – przed wystąpieniem – nadwyżce przycho-

dów nad kosztami ich uzyskania, o których mowa w art. 8, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziałów w tej spółce (art. 14 ust. 11).

Dochodem podlegającym opodatkowaniu w związku z wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną w przypadku otrzymania środków pieniężnych będzie więc różnica między przychodem z tego tytułu, ustalonym zgodnie z ww. zasadami, a wydatkami na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce (art. 24 ust. 3b).

Rozwiązanie takie wyklucza podnoszony w orzecznictwie zarzut podwójnego opodatkowania dochodu u wspólnika.

W przypadku otrzymania przez występującego wspólnika innych, niż środki pieniężne, składników majątku zasady opodatkowania będą takie jak przy likwidacji spółki.

Art. 21 ust. 1 pkt 50

Zaproponowana w projekcie ustawy konstrukcja opodatkowania dochodów otrzymanych w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki wymaga nadania nowego brzmienia zwolnieniu przedmiotowemu określone w art. 21 ust. 1 pkt 50 ustawy PIT. Zmiana ta polega 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 w projekcie sposób ustalania dochodu z likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia z takiej spółki.

Art. 22 ust. 1f pkt 2

Zmiana art. 22 w 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, że „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 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 było wprowadzenie do ustawy PIT analogicznych rozwiązań, jak w ustawie CIT.

Wprowadzenie proponowanej 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.

Art. 22 ust. 1k

Zasada kontynuacji kosztów powinna zostać wyegzekwowana w pełni także przy określaniu wartości przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części przez podmiot otrzymujący tego rodzaju wkład.

Wymaga to uzupełnienia istniejących przepisów o regulację określającą sposób ustalania wartości, innych niż środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne składników majątku wchodzących w skład takiego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Obecnie zasada kontynuacji wyceny składników majątku przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części realizowana jest jedynie w odniesieniu do składników ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (art. 22g ust. 14a). Omawiany przepis ma na celu rozciągnięcie stosowania tej zasady także na inne składniki majątku. W celu zachowania zasady regulowania jednolitej tematyki w jednej jednostce redakcyjnej przeniesiono do niego (pkt 1) regulację zawartą obecnie we wspomnianym art. 22g ust. 14a.

Art. 22 ust. 8a

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 w prowadzonej przez siebie działalności. 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 nieustalania przychodu w momencie wnoszenia wkładu do spółki jest zmiana zasady przyjmowania wysokości kosztów uzyskania przychodu w przypadku odpłatnego zbycia przedmiotu wkładu wniesionego do spółki. Obecne regulacje w tym zakresie nie są bowiem wystarczające.

Z tych względów w projekcie przyjęto, że wydatki te będą ustalane w wysokości:

- 1) wartości poniesionych przez wspólnika, który wniósł ten wkład wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, w tym przez 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 projektowany w art. 22g ust. 1 pkt 4), pomniejszonej o sumę odpisów amortyzacyjnych dokonanych przez spółkę, jak i wspólnika, który wniósł wkład – w przypadku gdy zbywany jest przedmiot wkładu zaliczony w spółce do podlegających amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Art. 22g ust. 1 pkt 4

Z uwagi na fakt, że w obecnym stanie prawnym – na gruncie ustawy PIT w momencie wniesienia do spółki niebędącej osobą prawną wkładu będącego środkiem trwałym lub wartością niematerialną i prawną powstaje przychód, to podstawę amortyzacji tego składnika majątku spółki może stanowić jego wartość rynkowa ustalona na dzień wniesienia wkładu (art. 22g ust. 1 pkt 4 ustawy PIT).

Mając na uwadze zaproponowane zmiany dotyczące nieustalania przychodu z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki niebędącej osobą prawną w projekcie zawarto regulację wyłączającą możliwość uaktualniania do wartości rynkowej wartości składnika majątku będącego przedmiotem wkładu – z jednym wyjątkiem odnoszącym się do osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, (w sytuacji, gdy nie jest możliwe ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie wkładu). Ustalanie wartości początkowej według wartości rynkowej nie będzie mogło jednak dotyczyć wartości niematerialnych i prawnych wnoszonych przez taką osobę (art. 22g ust. 1 pkt 4 lit. c).

Projekt ustawy zakłada zatem, że wartość początkowa przedmiotu wkładu wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną ustalana będzie w wysokości:

- 1) odpowiadającej wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wspólnika wnoszącego wkład – gdy przedmiot wkładu był amortyzowany u tego wspólnika wnoszącego wkład (projektowany art. 22g ust. 1 pkt 4 lit. a).

W związku z powyższym należy przyjąć, iż spółka niebędąca osobą prawną do której wniesiono wkład uwzględni, w prowadzonych przez siebie księgach, dokonane przez wspólnika odpisy amortyzacyjne (zasada kontynuacji amortyzacji). Kwestię tę reguluje dodawany art. 22h ust. 3d;

- 2) wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, pod warunkiem że wartość przedmiotu wkładu nie była zaliczona do kosztów uzyskania przychodów u tego wspólnika – gdy przedmiot wkładu nie był amortyzowany u wspólnika, natomiast zostanie zaliczony do podlegających amortyzacji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych po wniesieniu do spółki (projektowany art. 22g ust. 1 pkt 4 lit. b).

Art. 22g ust. 12

Zmiana omawianego przepisu ma charakter precyzujący. Jednoznacznie wskazuje, że zasada kontynuacji wyceny wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ma zastosowanie również w przypadku restrukturyzacji dokonywanej z udziałem spółek niebędących osobami prawnymi.

Art. 22g ust. 14a

Uchylenie tej jednostki redakcyjnej jest konsekwencją przeniesienia zawartej w niej regulacji do art. 22 ust. 1k.

Art. 22g ust. 14c

Dodawany przepis wiąże się z regulacją zawartą w projektowanym art. 14 ust. 2 pkt 17, stanowiąc konsekwencję przyjętych tam rozwiązań. Wprowadza on wymóg ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych przez wspólnika likwidowanej spółki niebędącej osobą prawną lub wspólnika występującego z takiej spółki w wysokości odpowiadającej wartości początkowej określonej w ewidencji spółki niebędącej osobą prawną.

Art. 22h ust. 3c i 3d

Dodawane przepisy korespondują odpowiednio z przepisami art. 22g ust. 14c oraz art. 22g ust. 1 pkt 4 lit. a. Nakazują one uwzględnić – w sytuacjach określonych w przywołanych przepisach – odpisy amortyzacyjne dokonane przez poprzednika prawnego (odpowiednio przez spółkę lub wspólnika, który wniósł wkład), jak również kontynuować przyjętą przez niego metodę amortyzacji.

Art. 23 ust. 1 pkt 38c

Konsekwencją zmian wprowadzonych w art. 24 (dodanie ust. 8a – 8c) jest potrzeba dodania w art. 23 w ust. 1 pkt 38c określającego moment uwzględnienia w rachunku podatkowym wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) na nabycie lub objęcie udziałów w spółce nabywającej, w drodze wymiany udziałów. Dodawany przepis określa, że wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki nabywającej.

Art. 24 ust. 3a – 3d

Dodawane przepisy są powiązane z regulacją zawartą w art. 14 ust. 1 pkt 16 i 17. Wskazują one na sposób ustalenia dochodu z tytułu:

- 1) odpłatnego zbycia składników majątku otrzymanych przez osobę prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą w związku z likwidacją tej działalności; dochodem tym będzie różnica między przychodem ze zbycia a wydatkami poniesionymi na nabycie lub wytworzenie zbywanych składników, o ile nie zostały już wcześniej zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie (ust. 3a);
- 2) odpłatnego zbycia, innych niż środki pieniężne, składników majątku otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną w związku z jej likwidacją lub wystąpieniem z niej; dochodem tym będzie różnica między przychodem z ich odpłatnego zbycia, a wydatkami poniesionymi na ich nabycie lub wytworzenie, niezaliczonymi uprzednio do kosztów uzyskania przychodów (ust. 3c);

3) wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną w przypadku otrzymania środków pieniężnych; dochodem podlegającym opodatkowaniu będzie różnica między przychodem z tego tytułu, a wydatkami na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce.

Art. 24 ust. 8a – 8c

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. Pojawiły się wątpliwości co do pełnej jego transparentności – w zakresie dotyczącym kategorii akcjonariusza, oraz 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 2009/133/WE.

Należy zauważyć, że dyrektywa 2009/133/WE nie definiuje pojęcia „akcjonariusza”. Jednak przepisy obowiązujące w większości państw członkowskich UE (np. Francja, Irlandia, Szwecja, Finlandia, Węgry, Portugalia) obejmują przywilejami wynikającymi z dyrektywy także podatników będących osobami fizycznymi.

W orzecznictwie TSWE 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”.

Mając powyższe na względzie powstała konieczność wprowadzenia do ustawy PIT regulacji odnoszących się do wymiany udziałów, analogicznych do tych zawartych

w zmienianej ustawie CIT. Stosowną regulację w tym względzie zawarto właśnie w art. 24 ust. 8a – 8c.

Ponadto do projektu ustawy dodano załącznik nr 1 określający formy prawne podmiotów, które zawarte są w załączniku I część A dyrektywy 2009/133/WE, a do których przepisy o wymianie udziałów znajdują zastosowanie.

Wprowadzenie zaproponowanych zmian 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.

Zmiany wprowadzone w:

- 1) art. 9 ust. 1a,
- 2) art. 10 ust. 2 pkt 2,
- 3) art. 24 ust. 3,
- 4) art. 24a ust. 3 pkt 4,
- 5) art. 26 ust. 1,
- 6) art. 27 ust. 1,
- 7) art. 30c ust. 1,
- 8) art. 44 ust. 4,
- 9) art. 44 ust. 7c pkt 3 oraz ust. 7d,
- 10) art. 45 ust. 3

– są konsekwencją przesunięcia momentu opodatkowania na dzień faktycznego uzyskania przychodu ze sprzedaży składników majątku otrzymanych w wyniku likwidacji spółki. W związku z powyższym zakłada się rezygnację z opodatkowania 10 % zryczałtowanym podatkiem dochodu z remanentu likwidacyjnego. Przesunięcie momentu opodatkowania składników majątku otrzymanych w wyniku likwidacji spółki na dzień faktycznego uzyskania przychodu i w związku z tym rezygnacja z 10 % zryczałtowanego podatku dochodowego od dochodu z remanentu likwidacyjnego dodatkowo upraszcza system podatkowy.

Przesunięcie momentu opodatkowania na dzień faktycznego uzyskania przychodu ze sprzedaży składników majątku otrzymanych w wyniku likwidacji spółki będzie skutkowało obowiązkiem sporządzenia wykazu składników na dzień likwidacji spółki. Umożliwi to późniejszą weryfikację obowiązków podatkowych. W celu zachowania spójności zasad opodatkowania, obowiązek sporządzenia wykazu będzie dotyczyć również podatników prowadzących działalność indywidualnie, co jest uzasadnione tym

bardziej, że likwidacja opodatkowania 10 % zryczałtowanym podatkiem od dochodu z remanentu likwidacyjnego odnosić się będzie również do tych podatników.

II. Zmiany w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 4a pkt 14 i art. 5 ust. 1

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 CIT. Powszechnie w orzecznictwie organów podatkowych przyjmuje się, że wniesienie przez osobę prawną wkładu niepieniężnego do spółki niebędącej osobą prawną nie powoduje skutków w podatku dochodowym od osób prawnych, pomimo, że czynność wniesienia wkładu prowadzi w sensie cywilistycznym do zbycia przedmiotu wkładu przez wspólnika na rzecz 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. Projektowane regulacje dotyczyć mają spółek niebędących osobami prawnymi, które są „transparentne” podatkowo. Z tego powodu z zakresu tych regulacji należy wyłączyć takie spółki, które jednak są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych tj. spółki z siedzibą w innym państwie, jeżeli są w nim traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Służyć ma temu definicja określona w art. 4a pkt 14 ustawy CIT.

Art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a

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.

W związku z tym 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, że zwolnieniem takim objęte są również

fundusze zagraniczne, tj. fundusze inwestycyjne i emerytalne, utworzone w oparciu o przepisy ustrojowe innych niż RP państw członkowskich UE i EOG.

Taki stan prawny prowadzi do nierównego traktowania 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.

W celu usunięcia wskazanego przez Komisję Europejską naruszenia i zrównania w prawach podatkowych polskich i zagranicznych funduszy, nie pozbawiając polskich podatników praw nabytych, stosownego rozszerzenia o fundusze inwestycyjne i emerytalne, podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w innych krajach UE lub EOG, wymaga katalog zwolnień podmiotowych zawarty w art. 6 ustawy CIT.

Należy zaznaczyć, że specyfika form organizacyjno-prawnych polskich funduszy różni się w znacznej mierze od form funduszy funkcjonujących w innych państwach członkowskich UE i EOG. Dążąc zatem do zapewnienia równego traktowania należało uwzględnić sytuację, w której podmiot na gruncie państwa siedziby jest uznawany za fundusz inwestycyjny, natomiast zgodnie z przepisami prawa polskiego podmiot ten takim funduszem nie jest. Jako przykład można wskazać tzw. fundusze venture capital/private equity, które uznawane są za fundusze inwestycyjne w niektórych państwach członkowskich, pomimo że działają w formie prawnej odpowiadającej polskiemu spółkom handlowym. Zgodnie z ustawodawstwem polskim fundusze takie działając jako np. spółki z o.o., akcyjne, komandytowe czy też komandytowo-akcyjne nie są uznawane za fundusze inwestycyjne, a zatem nie korzystają ze zwolnienia podatkowego.

W związku z tym wprowadzając zwolnienie dla zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych określono warunki materialne i formalne, które pozwalają na objęcie tym rozwiązaniem wyłącznie takich podmiotów, które działają na analogicznych zasadach jak krajowe fundusze inwestycyjne i emerytalne.

Podstawowymi cechami charakterystycznymi dla polskich funduszy inwestycyjnych są:

- 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),
 - posiadanie przez wszystkie fundusze inwestycyjne osobowości prawnej, pomimo że stanowią one jedynie masę majątkową utworzoną z wpłat uczestników i nabytych za te wpłaty aktywów.

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.

Art. 6 ust. 3

Wprowadzane przepisy dotyczące zwolnienia dla zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych zawierają 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, że przyznanie zwolnień wynikających z dyrektyw może być opatrzone warunkiem istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji, która jest niezbędna do 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.

RP może występować o wymianę informacji w oparciu o przepisy implementujące 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 podstawa prawna do występowania przez RP z wnioskami o wymianę informacji znajduje się w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Art. 12 ust. 4 pkt 3a i 3b

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

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że wiążący się z powyższymi sytuacjami zwrot przypadającego danemu 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 7 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”. Sądy nie wskazują jednak na sposób ustalenia takiego dochodu.

Mając na uwadze powyższe rozbieżności i brak jednolitych regulacji w projekcie przewidziano wprowadzenie przepisów precyzujących sposób opodatkowania wspólników w przypadku zakończenia działalności spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki.

W zakresie dotyczącym likwidacji spółki projekt zakłada 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 zmierza do wyeliminowania podwójnego opodatkowania, na które

wskazywało przywołane wyżej orzecznictwo. W związku z powyższym z przychodów podlegających opodatkowaniu wyłączono przychód odpowiadający wartości środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika z tytułu likwidacji spółki;

- 2) innych składników majątku – ich wartość będzie stanowiła przychód u wspólnika dopiero w momencie zbycia składnika majątku otrzymanego w wyniku likwidacji spółki. Będzie to skutkowało opodatkowaniem faktycznie uzyskanego przychodu. Propozycja ta uwzględnia utrzymanie braku podmiotowości w podatku dochodowym spółek niebędących osobami prawnymi. Koncepcja opodatkowania faktycznie uzyskanego przychodu (w momencie jego realizacji np. sprzedaży) upraszcza system podatkowy.

W przypadku wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną również należy rozróżnić sytuację, w której występujący wspólnik otrzymuje tytułem spłaty swojego udziału środki pieniężne i sytuację, w której wspólnik otrzymuje niepieniężne składniki majątku.

Pierwszą z omawianych sytuacji należy jednak potraktować odmiennie niż wówczas, gdy dochodzi do likwidacji spółki. W związku z wystąpieniem wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną ustalana jest wartość zbywcza jej majątku. Wartość ta odpowiada wartości jaką wspólnicy uzyskaliby sprzedając na wolnym rynku całe swoje przedsiębiorstwo (spółkę). Wartość zbywcza jest dzielona tak, aby ustalić część przypadającą na występującego wspólnika. W części należnej występującemu wspólnikowi zawiera się zarówno:

- wkład wniesiony przez tego wspólnika w chwili przystąpienia do spółki,
- nadwyżka wartości rynkowej majątku nad jego wartością podatkową oraz
- pozostawione przez wspólnika zyski, wcześniej na bieżąco przez niego opodatkowane, które zostały reinwestowane (np. w środki trwałe).

W związku z powyższym przyjęto, że w przypadku otrzymania środków pieniężnych przez wspólnika występującego ze spółki niebędącej osobą prawną ich wartość nie będzie stanowiła przychodu tylko w części odpowiadającej wydatkom na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce i uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, o których mowa w art. 5, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w takiej spółce. Rozwiązanie takie wyklucza podnoszony w orzecznictwie zarzut podwójnego opodatkowania dochodu u wspólnika.

W przypadku otrzymania przez występującego wspólnika innych, niż środki pieniężne, składników majątku zasady opodatkowania będą takie jak przy likwidacji spółki.

Art. 12 ust. 4d, ust. 11 i 12

Transakcja wymiany udziałów jest jedną z operacji, o których mówi dyrektywa 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 własnych papierów wartościowych na rzecz akcjonariuszy spółki nabywanej oraz, ewentualnie, dokonanie wypłaty gotówkowej. 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.

Wprowadzona zmiana w treści art. 12 ust. 4d ustawy CIT ma na celu poprawę redakcji tego przepisu przez wyraźne określenie podmiotów, warunków oraz skutku w zakresie opodatkowania operacji wymiany udziałów, odpowiadającej schematowi zawartemu w przepisie art. 2 lit. d dyrektywy 2009/133/WE. Na fakt, że obecna treść omawianego przepisu budzi wątpliwości co do sposobu stosowania wskazują także przedstawiciele doktryny.

Obecną treść art. 12 ust. 4d ustawy CIT rozbito na dwie jednostki redakcyjne, z których jedna zawiera definicję transakcji wymiany udziałów, natomiast druga zawiera wyłącznie warunek odnoszący się do uzyskania określonej ilości praw głosu w spółce nabywanej („której udziały są zbywane”). W redakcji nowego przepisu zrezygnowano z pojęcia „spółka zbywająca”, które odnosi się do używanego w dyrektywie 2009/133/WE pojęcia akcjonariusza (udziałowca). Zrezygnowano także z bliższego określenia akcjonariusza (udziałowca). Jednocześnie uwzględniono, 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 zdefiniowano ją w tym przepisie, jako „wymianę udziałów”.

Zmiana zawarta w ust. 11 ma na celu doprecyzowanie, że przepisy dotyczące wymiany udziałów mogą być stosowane wyłącznie w sytuacji, gdy spółka nabywająca i spółka, której udziały są nabywane są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy. Obecnie

przepis ten stanowi, że przepisy dotyczące wymiany udziałów stosuje się „również” do podmiotów wymienionych w tym załączniku.

Część regulacji obecnego przepisu ust. 4d została przeniesiona do przepisu ust. 12.

Art. 15 ust. 1k pkt 2

Zgodnie z dyrektywą 2009/133/WE „łączenie, podział lub wydzielenie nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych przez 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. W orzecznictwie pojawił się pogląd, że „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”.

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

Art. 15 ust. 1s

Zasada kontynuacji kosztów powinna zostać wyegzekwowana w pełni także przy określaniu wartości przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części przez podmiot otrzymujący tego rodzaju wkład.

Wymaga to uzupełnienia istniejących przepisów o regulację określającą sposób ustalania wartości, innych niż środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, składników majątku wchodzących w skład takiego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Obecnie zasada kontynuacji wyceny składników majątku przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części realizowana jest jedynie w odniesieniu do składników ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (art. 16g ust. 10a). Omawiany przepis ma na celu rozciągnięcie stosowania tej zasady także na inne składniki majątku. W celu zachowania zasady regulowania jednolitej tematyki w jednej jednostce redakcyjnej przeniesiono do niego (pkt 1) regulację zawartą obecnie we wspomnianym art. 16g ust. 10a.

Art. 15 ust. 1t

W przepisie tym uregulowano sposób ustalania kosztów uzyskania przychodu w przypadku odpłatnego zbycia przedmiotu wkładu wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną.

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 nieustalanie przychodu na moment wniesienia wkładu do spółki niebędącej osobą prawną omawiany przepis przewiduje, że wydatki te ustalane będą na poziomie:

- 1) wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu poniesionych przez wspólnika wnoszącego wkład, niezaliczonych 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 zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4a, pomniejszonej o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych – w przypadku gdy zbywany jest przedmiot wkładu zaliczony w spółce do podlegających amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Art. 16 ust. 1 pkt 8d i 8e

Obowiązująca 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.

Wątpliwości budzi natomiast sposób ustalania kosztów uzyskania przychodów przez spółkę nabywającą, która w zamian za otrzymane udziały (akcje) wydaje swoje udziały (akcje) wraz z ewentualną zapłatą w gotówce. W dodawanym przepisie art. 16 ust. 1 pkt 8e wskazano, że koszty te będą ustalane w wysokości wartości nominalnej udziałów (akcji) wydanych przez spółkę nabywającą, skorygowanej o wartość ewentualnej zapłaty w gotówce. Koszty te będą uwzględniane przy obliczaniu podstawy opodatkowania dopiero w przypadku odpłatnego zbycia nabytych za nie udziałów (akcji).

Zmiany w art. 16 ust. 1 pkt 8d mają jedynie charakter dostosowawczy.

Art. 16g ust. 1 pkt 4a

Ustawa CIT wymaga uzupełnienia o 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).

Projekt ustawy zakłada zatem, że wartość początkowa przedmiotu wkładu wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną ustalana będzie w wysokości:

- 1) odpowiadającej wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wspólnika wnoszącego wkład – gdy przedmiot wkładu był amortyzowany u tego wspólnika.

W związku z powyższym należy przyjąć, iż spółka niebędąca osobą prawną, do której wniesiono wkład uwzględnia, w prowadzonych przez siebie księgach, dokonane przez wspólnika odpisy amortyzacyjne (zasada kontynuacji amortyzacji). Kwestię tą reguluje dodawany art. 16h ust. 3d;

- 2) wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, pod warunkiem że wartość przedmiotu wkładu nie była zaliczona do kosztów uzyskania przychodów u tego wspólnika – gdy przedmiot wkładu nie był amortyzowany u wspólnika, natomiast zostanie zaliczony do podlegających amortyzacji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych po wniesieniu do spółki.

Zasada ta znajdzie zastosowanie także w 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 bowiem zasady określone w art. 14 ustawy CIT, tj. określenie wartości wkładu według ceny rynkowej z dnia jego wniesienia do spółki.

Ustalenie wartości początkowej na podstawie wartości rynkowej przedmiotu wkładu nie będzie miało zastosowania do sytuacji, w której od przedmiotu wkładu, osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej dokonywała odpisów amortyzacyjnych w związku z uzyskiwaniem przychodu z najmu, dzierżawy i umów o podobnym charakterze, tego składnika majątku. W takim przypadku wartość początkowa przedmiotu wkładu będzie ustalana analogicznie jak dla przedmiotu wkładu, który był wcześniej amortyzowany.

Art. 16g ust. 9

Zmiana omawianego przepisu ma charakter precyzujący. Jednoznacznie wskazuje, że zasada kontynuacji wyceny wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ma zastosowanie również w przypadku restrukturyzacji dokonywanej z udziałem spółek niebędących osobami prawnymi.

Art. 16g ust. 10a

Uchylenie przepisu jest wynikiem wprowadzonych zmian w art. 15 ust. 1s.

Art. 16g ust. 10c

Dodawany przepis wiąże się z regulacją zawartą w projektowanym art. 12 ust. 4 pkt 3b, stanowiąc konsekwencję przyjętych tam rozwiązań. Wprowadza on wymóg ustalania wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych przez wspólnika likwidowanej spółki niebędącej osobą prawną lub wspólnika występującego z takiej spółki w wysokości odpowiadającej wartości początkowej określonej w ewidencji spółki niebędącej osobą prawną.

Art. 16h ust. 3c i 3d

Dodawane przepisy są powiązane odpowiednio z przepisami art. 16g ust. 10c oraz art. 16g ust. 1 pkt 4a lit. a. Nakazują one uwzględnić – w sytuacjach określonych w przywołanych przepisach – odpisy amortyzacyjne dokonane przez poprzednika prawnego (odpowiednio przez spółkę lub wspólnika, który wniósł wkład), jak również kontynuować przyjętą przez niego metodę amortyzacji.

Art. 18 ust. 1j pkt 2

Zmiana ma charakter precyzujący. Obecny przepis art. 18 ust. 1j pkt 2 ustawy CIT odwołuje się tylko do istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub odrębnej ustawy. W zmienionym przepisie wskazano ponadto, że odliczenie darowizny, o którym mowa w art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej, wynikającej także z innej ratyfikowanej umowy

międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu państwa, w którym podatnik posiada siedzibę.

Art. 19a

Ustawą z dnia 23 sierpnia 2007 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 165, poz. 1169) wprowadzona została dla producentów biokomponentów ulga podatkowa w podatku dochodowym od osób prawnych, polegająca na odliczeniu od podatku kwoty stanowiącej 19 % nadwyżki kosztów wytworzenia biokomponentów nad kosztami wytworzenia paliw ciekłych o takiej samej wartości opałowej, jednak nie więcej niż 19 % nadwyżki wartości wytworzonych biokomponentów nad wartością wytworzonych paliw ciekłych, obliczonych według cen biokomponentów i paliw ciekłych, o takiej samej wartości opałowej.

Wskazana ulga podatkowa jest ulgą okresową i została przewidziana na lata 2007 – 2014. Jednocześnie w myśl art. 4 tej ustawy, jej przepisy stosuje się od dnia ogłoszenia pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności pomocy publicznej przewidzianej w tej ustawie ze wspólnym rynkiem. Decyzja Komisji Europejskiej została ogłoszona w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej Nr C 247 z dnia 15 października 2009 r. W decyzji tej Komisja Europejska wskazała, że środek pomocy będzie obowiązywać do dnia 30 kwietnia 2011 r. – strona polska zgodziła się ograniczyć czas trwania programu pomocowego do tej daty.

Mając na uwadze czas obowiązywania decyzji Komisji Europejskiej zasadnym jest uchylene art. 19a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tak aby uniemożliwić udzielanie niedozwolonego środka pomocowego po dniu 30 kwietnia 2011 r.

Proponuje się, aby zmiana ta weszła w życie z dniem 1 maja 2011 r.

Art. 20 ust. 2a i 2b

Wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym budzi przepis art. 20 ust. 1 i ust. 2 ustawy CIT. Obowiązujące przepisy upoważniają bowiem 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 oraz do odliczenia bezpośredniego tzn. odliczenia podatku zapłaconego w innym państwie do wysokości limitu określonego w art. 20 ust. 1 ustawy CIT. Prawa takiego pozbawieni są rezydenci innych niż RP państw członkowskich UE i EOG, prowadzący w RP 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. Projektowana zmiana 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. 1 i 2 ustawy CIT. Przewidują one, że prawo do odliczeń, na warunkach określonych w omawianych przepisach, stosować się będzie 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 przez 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.

Art. 20 ust. 3 pkt 4, art. 21 ust. 3 pkt 3 lit. c oraz art. 22 ust. 4 pkt 4

Dodawane przepisy przewidują wyłączenie stosowania preferencji wprowadzonych w wyniku implementacji dyrektywy 90/435/EWG i 90/435/EWG w odniesieniu do spółek korzystających ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym.

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 dyrektywy 2003/49/WE.

Obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują takiego warunku, 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 dochodów uzyskiwanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z ww. tytułów skutkowałoby ich „podwójnym nieopodatkowaniem”.

Wobec tego preredagowano art. 20, 21 oraz 22 ustawy CIT poprzez dodanie, że 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 że nie jest zwolniona z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

Art. 20 ust. 14

Zmiana jest konsekwencją dodania ust. 15 i 16 w art. 20 ustawy CIT.

Art. 20 ust. 15 pkt 1, art. 21 ust. 3b pkt 1, art. 22 ust. 4d pkt 1

Zgodnie z przepisami ustawy CIT 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. Przez 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.

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, że „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.”.

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

Powyższe zasady ustalania udziału w kapitale zakładowym mają również zastosowanie w przypadku wypłat dywidend, kiedy jedną ze stron jest spółka mająca siedzibę w Konfederacji Szwajcarskiej.

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.

Art. 20 ust. 15 pkt 2 i ust. 16, art. 21 ust. 3b pkt 2, art. 22 ust. 4d pkt 2 i ust. 7

Zgodnie z treścią art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 4 ustawy CIT określone w nich zwolnienia dotyczą „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). 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. Obecnie 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, przez przekazywanie udziałów (akcji) pomiędzy jej udziałowcami (akcjonariuszami). Proponuje się zatem doprecyzowanie istniejącej regulacji przez uznanie, że co do zasady, zwolnieniu podlegają tylko przychody z dywidend wynikające z udziałów (akcji) posiadanych na własność. Ze zwolnienia będą jednak mogły korzystać także dywidendy uzyskane z akcji (udziałów) posiadanych na podstawie innego tytułu, o ile dywidendy te korzystałyby ze zwolnienia, gdyby nie doszło do przeniesienia własności tj. w sytuacji, gdy oba podmioty (np. 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.

Art. 21 ust. 3 pkt 2 i ust. 3a

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 o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw – Dz. U. Nr 254, poz. 2533). Do tego czasu zgodnie z art. 6 tej ustawy obowiązuje okres przejściowy, w którym Polska ma obecnie prawo pobierać podatek w wysokości 5 % od wypłat dokonywanych na rzecz podmiotów objętych docelowo zwolnieniem.

Nieuwzględnienie w zwolnieniu oraz w preferencyjnym opodatkowaniu obowiązującym do dnia 1 lipca 2013 r. podatników z siedzibą w państwie EOG innym niż państwo członkowskie może stanowić naruszenie art. 40 PEOG.

W związku z powyższym, w celu wyeliminowania potencjalnego naruszenia, przepis art. 21 ust. 3 pkt 2 ustawy CIT uzupełniono o spółki posiadające siedzibę w państwie EOG.

Regulacja zawarta w ust. 3a tego artykułu została przeniesiona z obecnego ust. 3 pkt 3 lit. c ustawy CIT.

Art. 22 ust. 4 pkt 4

Obecny przepis art. 22 ust. 4 pkt 4 ustawy CIT stanowi, że 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. Może on zatem sugerować, że zwolnienie może być stosowane również, jeżeli zagraniczny zakład jest położony w państwie innym niż państwo UE, EOG lub Konfederacja Szwajcarska. Skutkowałoby to nadmiernym, niewynikającym z dyrektywy 90/435/EWG, uprzywilejowaniem takich zakładów. W związku z powyższym doprecyzowano tą regulację w taki sposób, ażeby w sytuacji, gdy odbiorcą dochodów (przychodów) z dywidend był zakład spółki uprawnionej do zwolnienia z opodatkowania, zwolnienie miało zastosowanie tylko, jeżeli zakład ten jest położony w państwie UE, EOG lub w Konfederacji Szwajcarskiej.

Art. 22b

Zmiana ta ma na celu wprowadzenie klauzuli odnoszącej się do warunku wymiany informacji 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 oceny prawidłowości przyznawania wskazanych zwolnień.

Art. 26 ust. 1g i 1h

We wskazanych przepisach przewidziano, aby podmioty wypłacające należności z tytułu odsetek i dywidend, na rzecz zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych (dochody uzyskiwane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) otrzymywali od tychże funduszy podstawowe dokumenty potwierdzające prawo do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym. Zgodnie bowiem z art. 26 ust. 1 ustawy CIT na podmiotach tych, jako płatnikach, ciąży obowiązek pobrania podatku dochodowego. Natomiast art. 30 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), stanowi, że płatnicy odpowiadają całym majątkiem za niepobrany podatek. Wprowadzenie powyższych wymogów dokumentacyjnych ma na celu ochronę interesów płatników, którzy będą mieli prawo odmówić niepobrania podatku, jeżeli zagraniczny fundusz inwestycyjny lub emerytalny nie przedstawi niezbędnych dokumentów potrzebnych do uprawdopodobnienia, że przysługuje mu zwolnienie podmiotowe przewidziane projektowanymi przepisami. Dokumentami tymi będą certyfikat rezydencji oraz pisemne oświadczenie o spełnieniu pozostałych projektowanych warunków, których spełnienie wymagane będzie dla skorzystania ze zwolnienia.

Art. 26 ust. 1c i 1f

Zwolnienia podatkowe przewidziane w art. 20 – 22 ustawy CIT i PIT 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 ustawodawca wprowadził obowiązek poboru podatku u źródła na podmioty krajowe dokonujące tych wypłat na rzecz podmiotów zagranicznych (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 proponuje się, aby podmioty korzystające ze zwolnień podatkowych z tytułu otrzymywanych dywidend, odsetek i należności licencyjnych przedkładały płatnikom dokumentację, świadczącą o spełnieniu ustawowych warunków do zwolnienia podatkowego. W przypadku nieprzedłożenia odpowiednich dokumentów płatnik będzie miał prawo nie zastosować zwolnienia i pobrać podatek w wysokości wynikającej z przepisów ustawy CIT.

W związku z tym wprowadzono regulację, zgodnie z którą 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 będą stosowane również pod warunkiem złożenia płatnikowi pisemnego oświadczenia przez spółkę otrzymującą dochody z odsetek, należności licencyjnych lub dywidend, że 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.

III. Zmiany w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

Zmiana w art. 20 przez dodanie ust. 6 jest konsekwencją zasad określonych w art. 24 ust. 3 ustawy PIT. W ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne wprowadzono obowiązek sporządzenia wykazu składników majątku również dla podatników, którzy wybiorą opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Załącznik nr 1 i 2 do ustawy

Zgodnie z obecnie obowiązującymi regulacjami formy prawne, które korzystają z przywilejów dyrektywy 2009/133/WE zostały wymienione w załączniku nr 3 do ustawy

CIT. Brzmienie tego załącznika nie zostało jednak dostosowane do treści załącznika I część A 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 04.03.2005, 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). Wobec tego dostosowano treść załącznika nr 3 do ustawy CIT do treści załącznika I część A dyrektywy 2009/133/WE.

Ponadto w projekcie ustawy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych dodany został załącznik nr 3 określający listę podmiotów, do których będą miały zastosowanie przepisy art. 23 ust. 1 pkt 38c i art. 24 ust. 8a – 8c.

Przepisy przejściowe (art. 4 – 7)

W związku z możliwością zaistnienia sytuacji, w której prawo do uzyskania dywidendy zostało ustalone przed dniem wejścia w życie nowych przepisów, natomiast jej wypłata (uzyskanie przychodu) nastąpi pod rządami zmienionej ustawy, celowe było zachowanie prawa do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy CIT, w stosunku do podmiotów, które prawo to nabyły na mocy przepisów obowiązujących w dniu ustalenia prawa do dywidendy (art. 4).

Zasadnym również jest zachowanie niezmienności zasad amortyzacji przyjętych przez spółki, które wprowadziły składniki majątku do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przed dniem wejścia w życie proponowanych zmian (art. 5).

Podobnie powinno się zachować niezmienność zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów przy zbyciu przedmiotu wkładu zaliczonego do majątku spółki przed dniem wejścia w życie zmian (art. 6).

Jednocześnie w celu ochrony praw nabytych podatników, którzy w okresie obowiązywania ulgi dla producentów biokomponentów nabyli prawo do odliczenia, a nie odliczyli jej pełnej kwoty w danym roku podatkowym, wprowadzono w przepisie prawo do odliczenia tej nieodliczonej kwoty w następnych latach podatkowych (art. 7).

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Skutki wprowadzenia regulacji

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

Mając na uwadze, iż zaproponowane zmiany w zakresie dostosowania przepisów ustawy o CIT i PIT do prawa wspólnotowego mają na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych i dostosowanie przepisów do wymogów prawa wspólnotowego, wejście w życie projektowanych zmian nie powinno mieć znaczącego wpływu na sektor finansów publicznych. Należy jednak zauważyć, że niektóre z rozwiązań zawartych w projekcie pociągną za sobą następujące skutki finansowe:

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.

2. Szacuje się, iż rozszerzenie prawa odliczenia na zakłady zagraniczne w RP spółek z siedzibą w UE i EOG spowoduje zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych o kwotę 5 mln zł, w tym zmniejszenie dochodów:

- budżetu państwa (77,14 %) w kwocie ok. 3,9 mln zł,
- jednostek samorządu terytorialnego (22,86 %) w kwocie ok. 1,1 mln zł.

Podstawę do oszacowania stanowiła kwota podatku odliczonego zgodnie z art. 20 ustawy CIT, która według danych z rozliczenia za 2008 r. wyniosła 52 mln zł.

Nadmienić jednak należy, że brak jest obecnie danych podatkowych dotyczących dochodów uzyskiwanych przez zagraniczne zakłady działające w RP, które korzystałyby z projektowanych rozwiązań. W związku z tym skutki finansowe zostały określone na podstawie danych dotyczących polskich podatników uzyskujących dochody za granicą i korzystających z odliczeń, o których mowa w art. 20 ustawy CIT. Jednakże, mając na uwadze fakt, iż projektowane zmiany dotyczą wyłącznie zakładów zagranicznych działających w RP,

przyjęto, iż skutki finansowe będą znacznie mniejsze m.in. ze względu na ciężący na nich ograniczony obowiązek podatkowy.

3. Zwolnienie dotyczące odsetek i należności licencyjnych (projekt rozszerza to zwolnienie na podmioty mające siedzibę w EOG) wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2013 r. (art. 7 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw – Dz. U. Nr 254, poz. 2533). Do tego czasu zgodnie z art. 6 tej ustawy obowiązuje okres przejściowy, w którym Polska ma obecnie prawo pobierać podatek w wysokości 5 % od wypłat dokonywanych na rzecz podmiotów objętych docelowo zwolnieniem.

Skutek w postaci zmniejszenia dochodów sektora finansów publicznych w zakresie:

a) obniżenia stawki do 5 % szacuje się na kwotę:

w 2011 r. i 2012 r. – 1 mln zł dla każdego roku budżetowego,

od dnia 1 stycznia do dnia 1 lipca 2013 r. – 0,5 mln zł,

b) zwolnienia

od dnia 1 lipca 2013 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. – 0,9 mln zł.

Szacowane zwolnienie dla całego roku budżetowego wyniosłoby 1,8 mln zł.

Wejście zmian w zakresie zasad opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez podatników podatków dochodowych z tytułu udziału w spółkach niebędących osobami prawnymi nie będzie miało wpływu na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego.

Brak wpływu proponowanych zmian na sektor finansów publicznych wynika z faktu, że celem tych zmian jest stworzenie precyzyjnych przepisów regulujących zasady opodatkowania dochodów osiągniętych przez wspólników spółek niebędących osobami prawnymi, a nie zwiększenie czy zmniejszenie obciążeń podatkowych wspólników takich spółek. Zakładane w projekcie założenie nieustalanie przychodu z tytułu wniesienia wkładu do spółek niebędących osobami prawnymi, na dzień jego wniesienia, nie będzie miało wpływu na sektor finansów publicznych; nastąpi jedynie przesunięcie momentu opodatkowania tego przychodu na dzień faktycznej jego realizacji, np. na dzień sprzedaży składnika majątku.

Wpływ na rynek pracy

Proponowane zmiany nie będą miały 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 na funkcjonowanie przedsiębiorstw.

Wpływ na sytuację i rozwój regionalny

Proponowane zmiany nie będą miały wpływu na sytuację i rozwój regionalny.

Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej

Projektowana ustawa jest zgodna z przepisami prawa wspólnotowego.

KONSULTACJE SPOŁECZNE

Projekt założeń do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych został przekazany do zaopiniowania przez organizacje przedsiębiorców, związki zawodowe, organizacje społeczne celem umożliwienia jego oceny przez wszystkich zainteresowanych. W ramach konsultacji projekt założeń do przedmiotowej ustawy został przesłany następującym podmiotom:

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.

Projekt założeń uzyskał negatywną opinię Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego ze względu na brak rekompensaty dla jednostek samorządu terytorialnego z tytułu skutków budżetowych.

Zgodnie z postanowieniami ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingskiej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.), projekt założeń został zamieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej, na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. W trybie art. 7 ww. ustawy żaden podmiot nie zgłosił zainteresowania pracami nad projektem ustawy.

W trakcie konsultacji społecznych do części projektu założeń w zakresie dostosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do prawa wspólnotowego uwagi zostały zgłoszone przez następujące podmioty:

1. Business Centre Club,
2. Krajową Radę Doradców Podatkowych,
3. Polską Konfederację Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”,
4. Związek Banków Polskich.

Business Centre Club (BCC) przedstawił wątpliwości dotyczące zgodności z Konstytucją projektowanej klauzuli warunku uzasadnionych celów ekonomicznych zaproponowanego w celu zwalczania nadużyć. Ponadto BCC wskazywał na konieczność wprowadzenia przepisów przejściowych oraz postulował rezygnację z ograniczenia zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 20 ust. 3 oraz w art. 22 ust. 4 ustawy CIT. Wszystkie uwagi zostały uwzględnione w niniejszym projekcie.

Krajowa Rada Doradców Podatkowych (KRDP) podniosła zasadność wprowadzania projektowanych przepisów w zakresie zwolnienia zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych, wskazując na możliwość zastosowania wykładni prowspólnotowej w tym zakresie. Należy jednak zwrócić uwagę, iż Rząd Rzeczypospolitej Polskiej zobowiązał się do

wprowadzenia ustawowego zwolnienia z opodatkowania zagranicznych funduszy celem usunięcia naruszenia nr 2006/4093. Określenie zakresu i zasad takiego zwolnienia wprost w przepisach CIT niewątpliwie zapewni podatnikom większą przejrzystość i pewność co do stosowania tych zwolnień, niż gdyby zwolnienie takie wywodzić pośrednio z przepisów ustawy, na podstawie „prowspółnotowej” wykładni przepisów prawa. Należy podkreślić, że z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, iż „możliwość powoływania się jednostek bezpośrednio na postanowienia prawa wspólnotowego stanowi „gwarancję minimum” i nie jest – jako taka – wystarczająca do zapewnienia efektywnego stosowania wspólnotowego prawa pierwotnego¹” oraz że „istnienie (jedynie) praktyki administracyjnej odpowiadającej prawu pierwotnemu nie jest wystarczające²” (cyt. za J. Barcz „Wytyczne polityki legislacyjnej i techniki prawodawczej” UKiE). KRDP wskazała także na konieczność wprowadzenia regulacji dotyczącej tzw. funduszy parasolowych, jednakże propozycja ta wykracza poza zakres projektowanych zmian.

Ponadto KRDP wskazała na konieczność uwzględnienia w załącznikach umów międzynarodowych (EOG). Odnosząc się do tej uwagi, należy wskazać na jej niezasadność, gdyż załączniki zawierają spółki wymienione w dyrektywach, które nie obejmują spółek z krajów EOG niebędących krajami członkowskimi UE. W związku z tym obie uwagi zostały uznane za niezasadne.

Wątpliwości KRDP budził także wymóg istnienia podstawy do wymiany informacji w sprawach podatkowych. Należy jednak zauważyć, iż wprowadzenie takiej klauzuli jest zgodne z orzecznictwem TSWE i jest niezbędne dla sprawdzenia przez organ podatkowy prawidłowości rozliczenia się przez podatnika lub płatnika z tytułu podatku dochodowego.

W związku z rezygnacją z uregulowania w projekcie kwestii opodatkowania kolejnej wymiany udziałów oraz wprowadzeniu przepisów przejściowych, obydwie uwagi KRDP dotyczące tych zagadnień zostały uwzględnione.

Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan” (PKPP „Lewiatan”) zgłosiła uwagi do definicji zagranicznych funduszy inwestycyjnych, która może okazać się zbyt wąska. Należy jednak zauważyć, iż jednym z elementów, który spowodował, że definicja zagranicznego funduszu inwestycyjnego została sformułowana przez określenie materialnych

¹ Orzeczenie TSWE z 26.02.1991 r. w sprawie 120/88 Komisja przeciwko Republice Włoskiej, Zb. Orz. 1991, s. I-621.

² Orzeczenie TSWE z 15.10.1986 r. w sprawie 168/85 Komisja przeciwko Republice Włoskiej, Zb. Orz. 1986, s. 2945.

i formalnych warunków, jakie muszą być przez te podmioty spełnione, aby mogło być stosowane w odniesieniu do nich zwolnienie podatkowe, jest równe traktowanie zarówno krajowych, jak i zagranicznych funduszy inwestycyjnych. W tym kontekście równe traktowanie podmiotów musi uwzględniać również sytuację, w której podmiot na gruncie państwa siedziby jest uznawany za fundusz inwestycyjny, natomiast zgodnie z przepisami prawa polskiego podmiot ten takim funduszem nie jest.

Wątpliwości PKPP „Lewiatan” budzi także sformułowanie w zaproponowanych definicjach wymogu podlegania przez zagraniczne fundusze w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, co budzi wątpliwości w kontekście zwolnienia takich funduszy z opodatkowania. Zaproponowana formuła odpowiada jednak przyjętym w prawie międzynarodowym kryteriom określania rezydencji podatkowej podmiotów. Za przykład może posłużyć treść przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których – celem określenia rezydencji podatkowej podmiotów – posłużono się pojęciem „osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie”, co oznacza „każdą osobę, która zgodnie z prawem tego Państwa podlega tam opodatkowaniu (...)” ze względu na miejsce swojej rezydencji.

W związku z tym uwagi dotyczące projektowanego zwolnienia dla zagranicznych funduszy inwestycyjnych i emerytalnych zostały uznane za niezasadne.

PKPP „Lewiatan” podnosi także zasadność wprowadzenia warunku, iż podmioty wypłacające przychody z tytułów określonych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy CIT stosują zwolnienie pod warunkiem przedłożenia odpowiednich dokumentów przez zagranicznych podatników, w tym także przez zagraniczne fundusze inwestycyjne i emerytalne. Proponowana regulacja w tym zakresie ma jednak na celu ochronę krajowych podmiotów, w przypadkach kiedy są one zobowiązane jako płatnicy pobrać podatek dochodowy od dokonywanych wypłat. W takiej sytuacji podmioty krajowe są odpowiedzialne za niepobrany podatek dochodowy całym swoim majątkiem, a zatem powinny mieć możliwość wymagania dokumentów, które potwierdzą, iż dany podmiot korzysta ze zwolnienia. Uwaga ta nie została uwzględniona.

Na skutek odstąpienia od uregulowania w projekcie założeń kwestii zmian w zakresie dokumentacji podatkowej uwagę PKPP „Lewiatan”, dotyczącą tego zagadnienia, należy uznać za uwzględnioną.

W zakresie wymiany udziałów wątpliwości PKPP „Lewiatan” wzbudziło ograniczenie zakresu podmiotowego zwolnienia, o którym mowa w art. 12 ust. 4d ustawy CIT oraz powielenie przepisów regulujących przychód po stronie spółki nabywającej. Dyrektywa 2009/133/WE, jak wskazano wcześniej w niniejszym projekcie, pozwala jednak na wprowadzenie zaproponowanych zmian. W zakresie zaś dochodu spółki nabywającej mogą pojawić się szczególne sytuacje, w których przychód spółki nabywającej nie będzie zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy CIT, a zatem nie dojdzie do powielenia regulacji. Ponadto doprecyzowano niniejszy projekt w zakresie wysokości dopłat gotówkowych w transakcji wymiany udziałów zgodnie ze zgłoszonym postulatem.

Podobnie jak BCC, PKPP „Lewiatan” wskazała także na potencjalną niezgodność z Konstytucją RP projektowanej klauzuli mającej służyć zwalczaniu nadużyć. Postulowała także wprowadzenie przepisów przejściowych oraz rezygnację z ograniczenia zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 20 ust. 3 oraz w art. 22 ust. 4 ustawy CIT, oraz z opodatkowania kolejnej wymiany udziałów.

PKPP „Lewiatan” opowiedziała się także za ustaleniem innych niż obecnie przyjęte zasad ustalania przychodów i kosztów uzyskania przychodów w przypadku objęcia udziałów w zamian za inne składniki majątku niż udziały. Propozycja ta wykracza poza zakres niniejszego projektu, w związku z tym nie została uwzględniona.

Zaproponowane zostało także rozszerzenie propozycji odwołania się do załącznika do dyrektywy 2009/133/WE na inne dyrektywy, jednak w związku z rezygnacją z tego rozwiązania uwaga ta stała się bezprzedmiotowa.

PKPP „Lewiatan” jest przeciwna wprowadzeniu regulacji, zgodnie z którą ze zwolnień, o których mowa w art. 20 ust. 3 oraz w art. 22 ust. 4 ustawy CIT, mogłyby korzystać podmioty posiadające na własność udziały. W tym zakresie celem wprowadzanych zmian było wyłączenie możliwości skorzystania ze zwolnienia w przypadku użyczenia udziałów (akcji) przez podmioty niekorzystające ze zwolnienia podmiotom, którym takie zwolnienie przysługuje. Warunek 2-letniego okresu posiadania nie pozwala zapobiegać takim sytuacjom. W związku z tym uwaga nie została uwzględniona.

PKPP „Lewiatan” wskazała także, iż proponowane ograniczenie podmiotowe zwolnienia przewidzianego dyrektywą 90/435/WE, mimo iż zgodne z prawem wspólnotowym, ma charakter restrykcyjny i nie sprzyja poprawie konkurencyjności polskiej gospodarki. W przypadku zakładów umiejscowionych w państwach trzecich wypłacane dywidendy podlegają opodatkowaniu zgodnie z obowiązującymi w tych państwach przepisami (państwa

te co do zasady opodatkowują dywidendy otrzymane przez zakład). Jednostronne objęcie zwolnieniem z ww. dyrektywy zakładów umiejscowionych w państwach trzecich skutkuje więc w praktyce jedynie zmianą miejsca opodatkowania takich dywidend; z ich częściowego opodatkowania zarówno w państwie, z którego jest wypłacana dywidenda (RP), jak i w państwie odbiorcy, na całkowite opodatkowanie tylko w państwie położenia zakładu. W związku z tym uwaga ta nie została uwzględniona.

Związek Banków Polskich (ZBP), podobnie jak PKPP „Lewiatan”, w zakresie funduszy inwestycyjnych i emerytalnych, kwestionował konieczność udokumentowania miejsca siedziby certyfikatem rezydencji, co może skutkować m.in. ograniczeniem zakresu podmiotowego projektowanego zwolnienia oraz wymóg podlegania opodatkowaniu. Obie uwagi z przyczyn wcześniej wymienionych nie zostały uwzględnione.

Wątpliwości ZBP budzi także celowość wymogu udokumentowania przez zagraniczny fundusz inwestycyjny i emerytalny, iż jest on rzeczywistym właścicielem wpłaconych przez płatnika należności. Wprowadzenie takiego rozwiązania ma na celu przeciwdziałanie nadużyciom polegającym na przekazywaniu dochodów, za pośrednictwem podmiotów zwolnionych, podmiotom, które nie korzystają ze zwolnień. Należy zatem uznać, iż uwaga ta jest niezasadna.

ZBP podniósł także, podobnie jak KRDP, celowość wprowadzenia warunku istnienia podstawy do wymiany informacji w sprawach podatkowych. Uwaga ta została uwzględniona.

Ponadto ZBP wskazał na wątpliwości cywilnoprawne dotyczące „posiadania udziałów na własność”. Mając na uwadze częściową zasadność tej uwagi, w projekcie ustawy zostanie zawarty odpowiednio sformułowany przepis, który usunie wskazane wątpliwości.

Uwzględniono także postulat ZBP, aby prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ustawy CIT, objąć działające w RP zakłady zagraniczne spółek mających siedzibę w innym państwie EOG.

Do projektu założeń w zakresie opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne i prawne z tytułu udziału w spółkach niebędących osobami prawnymi uwagi zostały zgłoszone przez Business Centre Club oraz Polską Konfederację Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”.

Business Centre Club zgłosił zastrzeżenia do zaproponowanego w projekcie założeń opodatkowania otrzymanego przez wspólnika w formie niepieniężnej majątku w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną. BCC podkreśla, że przez otrzymanie części „majątku niepieniężnego” likwidowanej spółki, wspólnik nie realizuje faktycznego

przychodu. Z tego względu zaproponowano przesunięcie momentu powstania przychodu u wspólnika z likwidacji spółki do momentu zbycia składnika majątku i opodatkowanie faktycznie uzyskanego przychodu.

Alternatywnie BCC zaproponował – przy zachowaniu zakładanego w projekcie założeń opodatkowania dochodu w momencie likwidacji spółki – uregulowanie kwestii kosztu podatkowego w momencie zbycia składnika majątku otrzymanego w wyniku likwidacji spółki. Koszt ten powinien odpowiadać wysokości przychodu wspólnika ustalonego na moment otrzymania majątku likwidowanej spółki.

Analogiczne uwagi BCC zgłosił do propozycji opodatkowania majątku otrzymanego przy wystąpieniu wspólnika ze spółki.

Ponadto BCC poddał w wątpliwość propozycję opodatkowania otrzymanych przez wspólnika występującego ze spółki środków pieniężnych, ponieważ będzie to prowadzić do opodatkowania dochodu, który już raz podlegał opodatkowaniu jako dochód z tytułu udziału w spółce.

Odnosząc się do zgłoszonych uwag, za zasadną uznano propozycję przesunięcia momentu powstania przychodu u wspólnika z likwidacji spółki do momentu zbycia składnika majątku i opodatkowanie faktycznie uzyskanego przychodu. Rozwiązaniem tym objęto również otrzymanie z tytułu udziału w spółce środków niepieniężnych przez wspólnika występującego ze spółki.

Nie uwzględniono uwagi nieustalania dochodu z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki w sytuacji otrzymania przez niego środków pieniężnych. Odmienne niż przy likwidacji spółki, otrzymane środki pieniężne „zawierają w sobie” część dochodu uprzednio nieopodatkowanego z tytułu udziału w spółce. Opodatkowaniu będzie podlegać nadwyżka wartości rynkowej majątku nad jego wartością podatkową i ewentualny zysk z reinwestycji.

Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan” zaproponowała, żeby w sytuacji wniesienia wkładu przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, jego wartość została określona na dzień wniesienia według wartości rynkowej. Rozwiązanie to powinno objąć również przypadki, gdy odpłatne zbycie spółce przedmiotu wkładu przez osobę fizyczną nie podlegałoby opodatkowaniu, z uwagi na upływ półrocznego lub pięcioletniego okresu. Podkreślono, że z uwagi na takie „zwolnienie” po stronie osoby fizycznej, w przypadku sprzedaży przedmiotu wkładu przez tę osobę spółce niebędącej osobą prawną (zamiast wniesienia wkładu), wartość podatkowa przedmiotu wkładu byłaby równa wartości rynkowej, a przychód uzyskany przez osobę fizyczną nie podlegałby

opodatkowaniu. Zatem skutki podatkowe w zakresie wyceny i amortyzacji przedmiotu wkładu w przypadku wniesienia wkładu i sprzedaży przedmiotu wkładu na rzecz spółki osobowej przez osobę fizyczną zwolnioną z opodatkowania z tytułu sprzedaży powinny zostać zrównane. Wymaga to dokonania zmian w zakresie zasad ustalania kosztów podatkowych przy zbyciu przedmiotu wkładu przez spółkę nieposiadającą osobowości prawnej.

PKPP „Lewiatan” zwróciła również uwagę na brak w projekcie założeń zasad opodatkowania wspólnika spółki osobowej, w przypadku gdy udział w zysku tego wspólnika zgodnie z umową spółki jest inny niż udział w majątku likwidowanej spółki albo inny niż udział tego wspólnika w stratach.

Ponadto PKPP „Lewiatan” uznała za niedopuszczalne różnicowanie konsekwencji podatkowych w zależności od tego, czy w związku z likwidacją lub wystąpieniem wspólnika ze spółki następuje zwrot środków pieniężnych czy zwrot innych składników majątku. W konsekwencji zaproponowano nierozpoznawanie przychodu również przy otrzymaniu innych niż pieniężne składników majątku. Zwracany majątek powinien być opodatkowany dopiero w momencie jego odpłatnego zbycia.

Odnosząc się do zgłoszonych uwag, za niezasadną uznano uwagę dotyczącą ustalania wartości początkowej wkładu niepieniężnego wniesionego przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej w sytuacji, w której odpłatne zbycie spółce przedmiotu wkładu przez osobę fizyczną nie podlegałoby opodatkowaniu, z uwagi na upływ półrocznego lub pięcioletniego okresu.

W aktualnym stanie prawnym opodatkowanie dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia składników majątku przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej jest uzależnione od okresu, jaki upłynął między nabyciem a ich zbyciem (5 lat dla nieruchomości i 6 miesięcy dla innych rzeczy). W projekcie założeń proponuje się, że wartość początkowa składnika majątku wniesionego do spółki przez osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej będzie ustalana na dzień wniesienia według ceny rynkowej, gdy ustalenie ceny nabycia lub wytworzenia przedmiotu wkładu przez tę osobę nie będzie możliwe. PKPP „Lewiatan” proponuje, żeby ten sposób ustalania wartości początkowej dotyczył również tych sytuacji, „gdy zbycie przedmiotu wkładu przez osobę fizyczną korzystałoby ze zwolnienia z opodatkowania PIT”. Uwaga nie zasługuje na uwzględnienie. Należy mieć na uwadze, że ustalanie wartości początkowej składników majątku wniesionych do spółki według wartości

rynkowej ma wyjątkowy charakter i odnosi się wyłącznie do sytuacji, kiedy nie można ustalić ceny nabycia lub wytworzenia przedmiotu wkładu.

Niezasadna jest również uwaga dotycząca braku zasad opodatkowania wspólnika spółki osobowej, w przypadku gdy udział w zysku tego wspólnika zgodnie z umową spółki jest inny niż udział w majątku likwidowanej spółki albo inny niż udział tego wspólnika w stratach. Obowiązujące przepisy określają zasady ustalania przychodu z udziału w spółce niebędącej osobą prawną. Przychody te określa się proporcjonalnie do prawa wspólnika do udziału w zysku. Zasada ta znajdzie również zastosowanie, w przypadku gdy udział w zysku wspólnika zgodnie z umową spółki będzie inny niż udział w majątku likwidowanej spółki albo inny niż udział wspólnika w stratach. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych będzie to wymagało doprecyzowania przepisu określającego sposób ustalania przychodu z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, analogicznie jak w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przez wskazanie, że przychód ten ustala się proporcjonalnie do posiadanego udziału w zysku.

Uwaga dotycząca różnicowania konsekwencji podatkowych w zależności od tego, czy w związku z likwidacją lub wystąpieniem wspólnika ze spółki następuje zwrot środków pieniężnych czy zwrot innych składników majątku, została częściowo uwzględniona. Zaakceptowano propozycję, żeby zwracany majątek był opodatkowany dopiero w momencie jego odpłatnego zbycia zarówno w przypadku likwidacji, jak i wystąpienia wspólnika ze spółki.

Nie można natomiast podzielić propozycji nieustalania dochodu z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki w sytuacji otrzymania przez niego środków pieniężnych, z powodów wskazanych w stanowisku do uwag zgłoszonych przez BCC.