

Warszawa, dnia 17 września 2013 r.

PREZES RADY MINISTRÓW

Donald Tusk

RM-10-63-13

Pani Ewa KOPACZ

Marszałek Sejmu

Szanowna Pani Marszałek

Na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiam Sejmowi

projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym.

W załączeniu przedstawiam także opinię dotyczącą zgodności proponowanych regulacji z prawem Unii Europejskiej.

Ponadto uprzejmie informuję, że do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych został upoważniony Minister Finansów.

Z poważaniem



U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym

Art. 1. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.¹⁾) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 1:
 - a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.”,
 - b) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

 - 1) spółek komandytowych oraz spółek komandytowo-akcyjnych, mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.”;
- 2) w art. 4a w pkt 15 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 16–21 w brzmieniu:
 - „16) udziale (akcji) – oznacza to również ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3;
 - 17) wspólniku – oznacza to również akcjonariusza;
 - 18) kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał podstawowy spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3;
 - 19) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3;

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2011 r. Nr 102, poz. 585, Nr 106, poz. 622, Nr 134, poz. 781, Nr 178, poz. 1059, Nr 205, poz. 1202, Nr 234, poz. 1389 i 1391, z 2012 r. poz. 362, 596, 769, 1010, 1342, 1448 i 1540 oraz z 2013 r. poz. 21, 613, 888 i 1012.

- 20) objęciu udziału (akcji) – oznacza to również uzyskanie przez wspólnika spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, ogółu praw i obowiązków wspólnika w tej spółce;
- 21) spółce – oznacza to spółkę będącą podatnikiem.”;
- 3) w art. 5 ust. 1 otrzymuje brzmienie:
- „1. Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.”;
- 4) w art. 7:
- a) w ust. 3 pkt 4 otrzymuje brzmienie:
- „4) straty przedsiębiorcy przekształcanego, łączonego, przejmowanego lub dzielonego – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorcy, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę”;
- b) ust. 4 otrzymuje brzmienie:
- „4. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 3, a w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, także straty przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych, z wyjątkiem spółek przekształconych w inne spółki.”;
- 5) w art. 10:
- a) w ust. 1:
- po pkt 1 dodaje się pkt 1a i 1b w brzmieniu:
 - „1a) przychód z wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w pkt 1;
 - 1b) przychód ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w pkt 1;”;
 - pkt 3–5 otrzymują brzmienie:
 - „3) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki;
 - 4) dochód spółki przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach – dochód przeznaczony na podwyższenie funduszu

udziałowego oraz dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej spółki albo spółdzielni;

5) w przypadku połączenia lub podziału spółek – dopłaty w gotówce otrzymane przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych;”;

– pkt 8 otrzymuje brzmienie:

„8) wartość niepodzielonych zysków w spółce w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną; przychód określa się na dzień przekształcenia;”;

– dodaje się pkt 9 w brzmieniu:

„9) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3.”;

b) ust. 1a i 1b otrzymują brzmienie:

„1a. Jeżeli podatnik uzyskuje przychody z działalności rolniczej oraz z innych źródeł przychodów, łączną kwotę dochodu, o którym mowa w ust. 1, zmniejsza się o dochód z działalności rolniczej, uzyskany za ten sam okres sprawozdawczy, z wyjątkiem dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej. Gdy ustalenie dochodu zmniejszającego jego łączną kwotę nie jest możliwe, dochód ten ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, w ogólnej kwocie przychodów.

1b. Przepisów ust. 1 pkt 1–1b nie stosuje się w przypadku, gdy uzyskany przychód osiągnany jest w związku z posiadanymi udziałami (akcjami) objętymi w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.”;

c) w ust. 2 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Przy połączeniu lub podziale spółek;”;

6) w art. 12:

a) w ust. 1:

– pkt 7 otrzymuje brzmienie:

„7) nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce albo wartość wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci

niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część; przepisy art. 14 ust. 1–3 stosuje się odpowiednio;”

– po pkt 7 dodaje się pkt 7a w brzmieniu:

„7a) u wspólnika, określona w umowie spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, wartość wkładu niepieniężnego wniesionego w postaci rzeczy lub praw, niestanowiącego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, w zamian za który wspólnikowi nie są wydawane udziały (akcje), o których mowa w pkt 7; przepisy art. 14 ust. 1–3 stosuje się odpowiednio;”

– po pkt 8 dodaje się pkt 8a w brzmieniu:

„8a) przychód podatnika ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, oraz z wystąpienia wspólnika z takiej spółki, w przypadku gdy jest otrzymywany w związku z posiadanymi udziałami kapitałowymi objętymi w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, z zastrzeżeniem pkt 8;”

b) ust. 1b otrzymuje brzmienie:

„1b. Przychód określony w ust. 1 pkt 7 i 7a powstaje w dniu:

- 1) zarejestrowania spółki albo
- 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki, albo
- 3) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo
- 4) przeniesienia na spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3, własności przedmiotu wkładu niepieniężnego, z zastrzeżeniem pkt 1 i 2 – w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 7a.”

c) w ust. 4:

– pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) zwróconych udziałów lub wkładów w spółdzielni, umorzenia udziałów (akcji) w spółce, w tym kwot otrzymanych z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) na rzecz spółki w celu umorzenia tych udziałów (akcji) oraz wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki – w części stanowiącej koszt ich nabycia bądź objęcia, a także zwróconych wspólnikom dopłat wniesionych do spółki zgodnie

z odrębnymi przepisami – w wysokości określonej w złotych na dzień ich faktycznego wniesienia;”,

- po pkt 3c dodaje się pkt 3d w brzmieniu:

„3d) przychodów z wystąpienia ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, oraz zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w takiej spółce – w części stanowiącej koszt uzyskania przychodu obliczony odpowiednio zgodnie z art. 15 ust. 11 albo art. 16 ust. 1 pkt 8;”,
- pkt 12 otrzymuje brzmienie:

„12) w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 1 pkt 6, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość nominalną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;”,
- w pkt 15 lit. a i b otrzymują brzmienie:
 - „a) nominalnej wartości udziałów (akcji) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji realizowanym na podstawie odrębnych ustaw, objętych za wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) udzielonych tym przedsiębiorcom, na które utworzono rezerwy zaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów; w przypadku odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji) nie ustala się kosztów uzyskania przychodów,
 - b) rezerw zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, rozwiązanych lub zmniejszonych w wyniku zamiany wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) na udziały (akcje) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw;”,
- d) ust. 4d otrzymuje brzmienie:

„4d. Jeżeli spółka nabywa od wspólników innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje wspólnikom tej innej spółki własne udziały (akcje) albo w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje wspólnikom tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej własnych udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej – wartości rynkowej tych udziałów (akcji), oraz jeżeli w wyniku nabycia:

 - 1) spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo

- 2) spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce
 - do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych wspólnikom tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę, pod warunkiem że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia (wymiana udziałów).”
- e) ust. 11 otrzymuje brzmienie:
 - „11. Przepis ust. 4d stosuje się, jeżeli spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, jest podmiotem wymienionym w załączniku nr 3 do ustawy, lub spółką mającą siedzibę lub zarząd w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.”;
- 7) w art. 15:
 - a) w ust. 1j:
 - wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:
 - „W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni – ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 albo 7a, w wysokości.”;
 - pkt 2 i 3 otrzymują brzmienie:
 - „2) wartości:
 - a) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 albo 7a – jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,
 - b) określonej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

c) określonej zgodnie z ust. 1k, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

– jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni;

3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki;”

b) ust. 1k i 1l otrzymują brzmienie:

„1k. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, objętych w zamian za wkład niepieniężny, na dzień zbycia tych udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:

- 1) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 albo pkt 7a – jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część;
- 2) wartości początkowej składnika majątkowego, o którym mowa w art. 2 pkt 3 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, będącego przedmiotem wkładu własnego, o którym mowa w art. 2 pkt 5 tej ustawy, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, a w przypadku wniesienia gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów wartości równej wydatkom poniesionym na ich nabycie;
- 3) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość tych udziałów (akcji) z dnia ich objęcia określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 albo 7a.

11. W przypadku gdy udziały (akcje) w spółce zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny, do ustalenia kosztu, o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 3, 3d, przepis ust. 1k stosuje się odpowiednio.”;

8) w art. 16:

a) w ust. 1:

– pkt 8 otrzymuje brzmienie:

„8) wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółce oraz innych papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych wkładów, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 7e;”

– pkt 8c–8e otrzymują brzmienie:

„8c) wydatków poniesionych przez wspólnika spółek łączonych lub dzielonych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w tych spółkach w przypadku połączenia lub podziału spółek lub spółek kapitałowych, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 1 pkt 6; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, w wysokości:

a) ustalonej na podstawie art. 15 ust. 1k – jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

b) ustalonej zgodnie z pkt 8 – jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały nabyte albo objęte za wkład pieniężny,

c) wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w spółce dzielonej, ustalonych zgodnie z lit. a lub b, w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego wspólnika wartość nominalna uniestwianych udziałów (akcji) w spółce dzielonej do wartości

nominalnej udziałów (akcji) przed podziałem; pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki podzielonej przez wydzielenie;

8d) wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia otrzymanych za nie udziałów (akcji) spółki nabywającej, ustalony zgodnie z pkt 8 i art. 15 ust. 1k;

8e) wydatków poniesionych przez spółkę nabywającą przy wymianie udziałów; wydatki te – w wysokości odpowiadającej nominalnej wartości udziałów (akcji) wydanych wspólnikom spółki, której udziały są nabywane, powiększonych o zapłatę w gotówce, o której mowa w art. 12 ust. 4d – są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji);”,

– po pkt 13a dodaje się pkt 13b w brzmieniu:

„13b) odsetek od udziału kapitałowego wspólników spółki niebędącej osobą prawną i spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3;”,

– pkt 38 i 38a otrzymują brzmienie:

„38) wydatków związanych z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz wspólników lub członków spółdzielni niebędących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, z tym że wydatki ponoszone na rzecz członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną są kosztem uzyskania przychodów w części dotyczącej działalności objętej obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego;

38a) wydatków na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych oraz spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji;”,

– pkt 60 i 61 otrzymują brzmienie:

„60) odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych spółce przez jej wspólnika posiadającego nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki albo wspólników posiadających łącznie nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej

spółki, jeżeli wartość zadłużenia spółki wobec wspólników tej spółki posiadających co najmniej 25% udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25% udziałów w kapitale takiego wspólnika osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki – w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu udziałowego takiej spółdzielni;

61) odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych przez spółkę innej spółce, jeżeli w obu tych podmiotach ten sam wspólnik posiada nie mniej niż po 25% udziałów (akcji), a wartość zadłużenia spółki otrzymującej pożyczkę (kredyt) wobec wspólników tej spółki posiadających co najmniej 25% jej udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25% udziałów w kapitale tych wspólników oraz wobec spółki udzielającej pożyczki (kredytu) osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki – w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu udziałowego takiej spółdzielni;”;

– w pkt 63 lit. d otrzymuje brzmienie:

„d) nabytych w formie wkładu niepieniężnego, od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki;”;

– pkt 64 otrzymuje brzmienie:

„64) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną, w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how);”;

b) ust. 6 i 7 otrzymują brzmienie:

„6. Wskaźnik procentowy, o którym mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, posiadanych udziałów (akcji) w spółce określa się na podstawie liczby praw głosu, jakie w związku z posiadanymi udziałami (akcjami) przysługują danemu podmiotowi.

W przypadku wspólników spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3, niebędących akcjonariuszami uważa się, że wskaźnik procentowy, o którym mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, pozostaje spełniony bez względu na wielkość jego udziału w tej spółce.

7. Wartość, o której mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, funduszu udziałowego w spółdzielni lub kapitału zakładowego spółki określa się bez uwzględnienia tej części tego funduszu lub kapitału, jaka nie została na ten fundusz lub kapitał faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi członkom wobec tej spółdzielni lub wspólnikom wobec tej spółki, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a–16m.”;

9) w art. 16g:

a) w ust. 1:

– pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„4) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki, a także udziału w spółdzielni – ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;”;

– w pkt 4a wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną;”;

– pkt 5 otrzymuje brzmienie:

„5) w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, z zastrzeżeniem ust. 10b – ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;”;

b) ust. 1a otrzymuje brzmienie:

„1a. Przepis ust. 1 pkt 4a lit. a i b stosuje się odpowiednio w przypadku składnika majątku wnoszonego w postaci wkładu niepieniężnego do spółki niebędącej osobą prawną przez wspólnika, który składnik ten otrzymał w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki.”;

c) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Wartość początkową firmy stanowi dodatnia różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, albo nominalną wartością wydanych udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną.”,

d) ust. 10b otrzymuje brzmienie:

„10b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio.”;

10) w art. 16h ust. 3b otrzymuje brzmienie:

„3b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.”;

11) w art. 16k:

a) w ust. 11 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) w wyniku przekształcenia spółek niebędących osobami prawnymi, albo”,

b) ust. 13 otrzymuje brzmienie:

„13. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, dotyczy tej spółki.”;

12) w art. 17:

a) w ust. 1 pkt 51 otrzymuje brzmienie:

„51) dochody Banku Gospodarstwa Krajowego:

a) osiągnięte w związku z realizacją programów rządowych, w tym dochody ze zbycia udziałów (akcji) lub innych papierów wartościowych

przekazanych Bankowi Gospodarstwa Krajowego w celu finansowania tych programów,

- b) ze zbycia udziałów (akcji) przekazanych nieodpłatnie Bankowi Gospodarstwa Krajowego przez ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa przed dniem likwidacji Krajowego Funduszu Poręczeń Kredytowych

– w części przeznaczonej wyłącznie na realizację programów rządowych;”

- b) ust. 7 otrzymuje brzmienie:

„7. Zwolnieniu, o którym mowa w ust. 1 pkt 42, nie podlegają środki stanowiące zwrot wydatków poniesionych na realizację zadania publicznego lub przedsięwzięcia będącego przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym przez partnera prywatnego lub za jego pośrednictwem oraz środki przeznaczone na nabycie udziałów (akcji) w spółce związanej w celu realizacji umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym.”;

- 13) w art. 17b ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. W przypadku finansującego będącego spółką niebędącą osobą prawną ograniczenia, o których mowa w ust. 2, dotyczą także wspólników tych spółek.”;

- 14) w art. 20 w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uzyskuje dochody (przychody) z tytułu dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, oraz”;

- 15) w art. 21 dodaje się ust. 9 w brzmieniu:

„9. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, nie stosuje się do spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1.”;

- 16) w art. 22:

- a) po ust. 1 dodaje się ust. 1a–1e w brzmieniu:

„1a. Zryczałtowany podatek, obliczony zgodnie z ust. 1, od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi prawa komplementariusza do udziału w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego zgodnie z art. 19 za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany.

1b. Kwota pomniejszenia, o którym mowa w ust. 1a, nie może przekroczyć kwoty podatku obliczonego zgodnie z ust. 1.

1c. Zasady określone w ust. 1a i 1b stosuje się również, gdy przychód z tytułu udziału w zysku spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, za dany rok podatkowy zostanie uzyskany przez komplementariusza w innym roku niż rok następujący po danym roku podatkowym, jednak nie dłużej niż przez 5 kolejnych lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego, w którym udział w zysku tej spółki nie został wypłacony.

1d. Przepis ust. 1c stosuje się odpowiednio do podatku dochodowego od przychodów (dochodów) komplementariusza z likwidacji spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, albo jego wystąpienia z takiej spółki.

1e. W przypadku komplementariusza uzyskującego przychody z tytułu prawa do udziału w zysku w więcej niż jednej spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, pomniejszenie, o którym mowa w ust. 1a, przysługuje w odniesieniu do podatku od przychodów uzyskiwanych odrębnie z każdej z tych spółek.”,

b) w ust. 4:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:”,

– pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;”;

17) w art. 25:

a) ust. 5b otrzymuje brzmienie:

„5b. Podatnik będący współnikiem spółki jawnej, która zawiesiła wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jest zwolniony, w zakresie tej działalności, z obowiązków wynikających z ust. 1, 1b, 6 i 6a za okres objęty zawieszeniem.”,

b) w ust. 13:

- pkt 2 otrzymuje brzmienie:
 - „2) utworzonych w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą, spółek niebędących osobami prawnymi, albo”;
- pkt 4 otrzymuje brzmienie:
 - „4) utworzonych przez osoby prawne lub fizyczne lub spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3, wnoszące – tytułem wkładów niepieniężnych na poczet ich kapitału – składniki majątku uzyskane przez te osoby w wyniku likwidacji podatników, którzy skorzystali ze zwolnień określonych w ust. 11 i 12, o ile te osoby lub jednostki posiadały udziały (akcje) tych zlikwidowanych podatników, albo”;

18) w art. 26:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz w art. 22 ust. 1, są obowiązane, jako płatnicy, pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2 i 2b, w dniu dokonania wypłaty, zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych art. 22 ust. 1a–1e. Jednakże od należności z tytułu odsetek od papierów wartościowych wyemitowanych przez Skarb Państwa i zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych, wypłacanych na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, zryczałtowany podatek dochodowy pobierają, jako płatnicy, podmioty prowadzące te rachunki, jeżeli wypłata należności następuje za ich pośrednictwem. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji.”;

b) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. W razie przeznaczenia dochodu na podwyższenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach funduszu udziałowego, płatnicy, o których mowa w ust. 1, pobierają podatek w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu rejestrowego o dokonaniu wpisu o podwyższeniu kapitału zakładowego, albo

w przypadku braku wymogu rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu tego kapitału, a w spółdzielniach od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu funduszu udziałowego. W tym przypadku podatnikom nie przysługuje uprawnienie do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 1a.”;

19) w załączniku nr 3 dodaje się lp. 28 w brzmieniu:

28.	Rzeczpospolita Polska	spółki utworzone według prawa polskiego, określane jako: „spółka akcyjna”, „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością”
-----	--------------------------	--

Art. 2. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.²⁾) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 5a w pkt 27 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 28–33 w brzmieniu:
„28) spółce – oznacza to będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych:
 - a) spółkę kapitałową, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, str. 251),
 - b) spółkę kapitałową w organizacji,
 - c) spółkę komandytową oraz spółkę komandytowo-akcyjną, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - d) spółkę niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia;
- 29) udziale (akcji) – oznacza to również ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce, o której mowa w pkt 28 lit. c i d;
- 30) kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał podstawowy spółki, o której mowa w pkt 28 lit. c i d;

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone Dz. U. z 2012 r. poz. 362, 596, 769, 1278, 1342, 1529 i 1540 oraz z 2013 r. poz. 21 i 888.

- 31) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w pkt 28 lit. c i d;
 - 32) objęciu udziału (akcji) – oznacza to również uzyskanie przez wspólnika spółki, o której mowa w pkt 28 lit. c i d, ogółu praw i obowiązków wspólnika w tej spółce;
 - 33) wspólniku – oznacza to również akcjonariusza.”;
- 2) w art. 5b ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3.”;
 - 3) w art. 9 ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Przepis ust. 3 ma zastosowanie do strat z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce, papierów wartościowych, w tym z odpłatnego zbycia pożyczonych papierów wartościowych (sprzedaż krótka) i odpłatnego zbycia pochodnych instrumentów finansowych oraz z realizacji praw z nich wynikających, oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.”;
 - 4) w art. 9a:
 - a) w ust. 3 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Jeżeli podatnik, który wybrał sposób opodatkowania, o którym mowa w ust. 2, uzyska z działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie lub z tytułu prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną przychody ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik lub co najmniej jeden ze wspólników:”;
 - b) ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Jeżeli podatnik:

 - 1) prowadzi działalność gospodarczą samodzielnie i jest wspólnikiem spółki lub spółek niebędących osobami prawnymi,
 - 2) jest wspólnikiem spółek niebędących osobami prawnymi – wybór sposobu opodatkowania, o którym mowa w ust. 2, dotyczy wszystkich form prowadzenia tej działalności, do których mają zastosowanie przepisy ustawy.”;
 - 5) w art. 10 w ust. 2 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

- „2) w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki lub spółdzielni środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;”;
- 6) w art. 17 w ust. 1:
- a) w pkt 4:
- wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:
„dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, których podstawą uzyskania są udziały (akcje) w spółce lub spółdzielni, w tym również:”;
 - lit. c i d otrzymują brzmienie:
 - „c) podział majątku likwidowanej osoby prawnej lub spółki,
 - d) wartość dokonanych na rzecz wspólników spółek, nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, określoną według zasad wynikających z art. 11 ust. 2–2b,”
- b) w pkt 6 lit. a otrzymuje brzmienie:
„a) odpłatnego zbycia udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych,”
- c) pkt 9 otrzymuje brzmienie:
„9) nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, objętych w zamian za wkład niepieniężny;”
- d) po pkt 9 dodaje się pkt 9a w brzmieniu:
„9a) u wspólnika, określoną w umowie spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c i d, wartość wkładu niepieniężnego wniesionego w postaci rzeczy lub praw, w zamian za który wspólnikowi nie są wydawane udziały (akcje), o których mowa w pkt 9;”
- e) ust. 1a otrzymuje brzmienie:
„1a. Przychód określony w ust. 1 pkt 9 i 9a powstaje w dniu:
- 1) zarejestrowania spółki albo
 - 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki, albo
 - 3) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo
 - 4) przeniesienia na spółkę, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c i d, własności przedmiotu wkładu niepieniężnego, z zastrzeżeniem pkt 1 i 2 – w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 9a.”
- f) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Przy ustalaniu wartości przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 4 lit. c, pkt 6, 7 i 9–10, stosuje się odpowiednio przepisy art. 19.”;

7) w art. 21:

a) w ust. 1:

– pkt 50a otrzymuje brzmienie:

„50a) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w tej spółce lub udziałów w zyskach osoby prawnej;”;

– pkt 51 otrzymuje brzmienie:

„51) przychody otrzymane z tytułu zwrotu dopłat wniesionych uprzednio, zgodnie z odrębnymi przepisami, do spółki – do wysokości wniesionych dopłat;”;

– pkt 105 otrzymuje brzmienie:

„105) dochód uzyskany ze zbycia udziałów (akcji) otrzymanych w drodze spadku albo darowizny – w części odpowiadającej kwocie zapłaconego podatku od spadków i darowizn;”;

– pkt 109 otrzymuje brzmienie:

„109) przychody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 i 9a, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część;”;

b) ust. 19 otrzymuje brzmienie:

„19. Zwolnieniu, o którym mowa w ust. 1 pkt 122, nie podlegają środki stanowiące zwrot wydatków poniesionych na realizację zadania publicznego lub przedsięwzięcia będącego przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-privatnym przez partnera prywatnego lub za jego pośrednictwem oraz środki przeznaczone na nabycie udziałów (akcji) w spółce zawiązanej w celu realizacji umowy o partnerstwie publiczno-privatnym.”;

8) w art. 22:

a) w ust. 1e:

– wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów –

ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 9 albo 9a, w wysokości:”,

– pkt 2 i 3 otrzymują brzmienie:

„2) wartości:

a) określonej zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 albo 9a – jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) albo wkłady objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,

b) określonej zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 38, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

c) określonej zgodnie z ust. 1f, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

– jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni;

3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki;”,

– pkt 5 otrzymuje brzmienie:

„5) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników majątku, wynikającej z ksiąg, ewidencji i wykazu, o których mowa w art. 24 ust. 3a i art. 24a ust. 1, określonej na dzień objęcia udziałów (akcji), nie wyższej jednak niż ich wartość, określona zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 albo 9a, z dnia tego objęcia – w przypadku gdy udziały (akcje) wnoszone w formie wkładu niepieniężnego zostały objęte w następstwie przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową;”,

b) ust. 1f otrzymuje brzmienie:

„1f. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny, na dzień zbycia tych udziałów (akcji) albo wkładów, koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:

- 1) określonej zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 albo 9a – jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) albo wkłady, objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część;
- 2) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ksiąg i ewidencji, o których mowa w art. 24a ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów, nie wyższej jednak niż wartość tych udziałów (akcji) z dnia ich objęcia, określona zgodnie art. 17 ust. 1 pkt 9 albo 9a.”;

9) w art. 22g:

a) w ust. 1 pkt 5 otrzymuje brzmienie:

„5) w razie otrzymania w związku z likwidacją spółki lub osoby prawnej, z zastrzeżeniem ust. 14b, ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;”;

b) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Wartość początkową firmy stanowi dodatnia różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do takiej spółki.”;

c) ust. 14b otrzymuje brzmienie:

„14b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio.”;

10) w art. 22h ust. 3b otrzymuje brzmienie:

„3b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.”;

11) w art. 22k:

a) ust. 11 otrzymuje brzmienie:

„11. Przepis ust. 7 nie ma zastosowania do podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej, który w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, prowadził działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niebędącej osobą prawną lub działalność taką prowadził małżonek tej osoby, jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa.”,

b) ust. 13 otrzymuje brzmienie:

„13. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, dotyczy tej spółki.”;

12) w art. 23 w ust. 1:

a) po pkt 9 dodaje się pkt 9a w brzmieniu:

„9a) odsetek od udziału kapitałowego wspólnika spółki niebędącej osobą prawną;”,

b) pkt 10 otrzymuje brzmienie:

„10) wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki niebędącej osobą prawną – także małżonków i małoletnich dzieci wspólników;”,

c) pkt 38 otrzymuje brzmienie:

„38) wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółce oraz innych papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji), wkładów oraz innych papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, albo umorzenia jednostek

uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 3e;”;

d) pkt 38b i 38c otrzymują brzmienie:

„38b) zapłaconych odsetek i prowizji od kredytu, za który nabyto papiery wartościowe, udziały (akcje) lub pochodne instrumenty finansowe, przypadających proporcjonalnie na tę część kredytu, która nie została wydatkowana na nabycie tych papierów wartościowych, udziałów (akcji) lub pochodnych instrumentów finansowych;

38c) wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia otrzymanych za nie udziałów (akcji) spółki nabywającej, ustalony zgodnie z pkt 38 i art. 22 ust. 1f;”;

e) pkt 45b otrzymuje brzmienie:

„45b) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how);”;

13) w art. 23b ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. W przypadku finansującego będącego spółką niebędącą osobą prawną ograniczenia, o których mowa w ust. 2, dotyczą także wspólników tych spółek.”;

14) w art. 24:

a) w ust. 5:

– po pkt 1 dodaje się pkt 1a i 1b w brzmieniu:

„1a) dochód ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c albo lit. d, które następuje w inny sposób niż określony w pkt 1;

1b) dochód z wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c albo lit. d, które następuje w inny sposób niż określony w pkt 1;”;

– pkt 3 i 4 otrzymują brzmienie:

„3) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki;

- 4) dochód przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach – dochód przeznaczony na podwyższenie funduszu udziałowego oraz dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej spółki albo spółdzielni;”,
- pkt 8 otrzymuje brzmienie:

„8) wartość niepodzielonych zysków w spółce w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną; przychód określa się na dzień przekształcenia;”,
 - dodaje się pkt 9 w brzmieniu:

„9) odsetki od udziału kapitałowego wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c albo lit. d.”,
- b) ust. 5d otrzymuje brzmienie:
- „5d. Dochodem, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, jest nadwyżka przychodu otrzymanego w związku z umorzeniem nad kosztami uzyskania przychodu obliczonymi zgodnie z art. 22 ust. 1f albo 1g, albo art. 23 ust. 1 pkt 38; jeżeli nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny, koszty ustala się do wysokości wartości z dnia nabycia spadku lub darowizny;”,
- c) po ust. 5d dodaje się ust. 5e w brzmieniu:
- „5e. Dochodem, o którym mowa w ust. 5 pkt 1a albo pkt 1b, jest nadwyżka przychodu otrzymanego w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego w spółce, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c albo lit. d, albo z wystąpieniem z takiej spółki, nad kosztami uzyskania przychodu obliczonymi zgodnie z art. 22 ust. 1f albo art. 23 ust. 1 pkt 38.”,
- d) ust. 8 otrzymuje brzmienie:
- „8. W przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 7, dochód (przychód) wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej, stanowiący nadwyżkę pomiędzy wartością nominalną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną a wydatkami na nabycie (objęcie) udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej nie podlega opodatkowaniu w momencie połączenia lub podziału spółek; przy ustalaniu dochodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej wspólnik ustala koszt uzyskania przychodów na podstawie:

- 1) art. 22 ust. 1f – jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny;
 - 2) art. 23 ust. 1 pkt 38 – jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały nabyte albo objęte za wkład pieniężny;
 - 3) wysokości wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki dzielonej, ustalonych zgodnie z pkt 1 lub pkt 2, w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego współnika wartość nominalna unicestwianych udziałów (akcji) w dzielonej spółce do wartości nominalnej udziałów (akcji) przed podziałem; pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółek podzielonych przez wydzielenie.”,
- e) ust. 8a i 8b otrzymują brzmienie:

„8a. Jeżeli spółka nabywa od współników innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje współnikom tej innej spółki własne udziały (akcje) albo w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje współnikom tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej własnych udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej – wartości rynkowej tych udziałów (akcji), oraz jeżeli w wyniku nabycia:

- 1) spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo
- 2) spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce

– do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych współnikom tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę, pod warunkiem że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia (wymiana udziałów).

8b. Przepis ust. 8a stosuje się, jeżeli spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, jest podmiotem wymienionym w załączniku nr 3 do ustawy lub spółką mającą siedzibę lub zarząd w innym niż państwo członkowskie

Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.”,

f) ust. 17 i 18 otrzymują brzmienie:

„17. Dochód z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce kapitałowej w zamian za wkład niepieniężny w postaci know-how, w związku z realizacją celu Działania 3.1 Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka „Inicjowanie działalności innowacyjnej”, ustala się, z zastrzeżeniem ust. 18, na dzień, w którym upływa 5 lat od dnia uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1a, w wysokości określonej według stanu z dnia uzyskania przychodu.

18. W przypadku zbycia lub ustania bytu prawnego udziałów (akcji), o których mowa w ust. 17, przed upływem 5 lat od dnia uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 17 ust. 1a, dochód z tytułu objęcia tych udziałów (akcji) ustala się na dzień ich zbycia lub ustania bytu prawnego w wysokości określonej według stanu z dnia uzyskania przychodu.”;

15) w art. 30a po ust. 6 dodaje się ust. 6a–6e w brzmieniu:

„6a. Zryczałtowany podatek, obliczony zgodnie z ust. 1 pkt 4, od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi prawa komplementariusza do udziału w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego zgodnie z art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany.

6b. Kwota pomniejszenia, o którym mowa w ust. 6a, nie może przekroczyć kwoty podatku obliczonego zgodnie z ust. 1 pkt 4.

6c. Zasady określone w ust. 6a i 6b stosuje się również, gdy przychód z tytułu udziału w zysku spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, za dany rok podatkowy zostanie uzyskany przez komplementariusza w innym roku niż rok następujący po danym roku podatkowym, jednak nie dłużej niż przez 5 kolejnych lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego, w którym udział w zysku tej spółki nie został wypłacony.

6d. Przepis ust. 6c stosuje się odpowiednio do podatku dochodowego od przychodów (dochodów) komplementariusza z likwidacji spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, albo jego wystąpienia z takiej spółki.

6e. W przypadku komplementariusza uzyskującego przychody z tytułu prawa do udziału w zysku w więcej niż jednej spółce, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, pomniejszenie, o którym mowa w ust. 6a, przysługuje w odniesieniu do podatku od przychodów uzyskiwanych odrębnie z każdej z tych spółek.”;

16) w art. 30b:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych, w tym z realizacji praw wynikających z tych instrumentów, z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu.”,

b) w ust. 2 pkt 4 i 5 otrzymują brzmienie:

„4) różnica między sumą przychodów uzyskanych z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 1f oraz art. 23 ust. 1 pkt 38,

5) różnica pomiędzy przychodem określonym zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 albo pkt 9a a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 22 ust. 1e.”,

c) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli odpłatne zbycie udziałów (akcji), papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych oraz realizacja praw z nich wynikających następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej.”,

d) ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1, wykazać dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia papierów wartościowych, w tym również dochody, o których mowa w art. 24 ust. 14, dochody z odpłatnego zbycia pochodnych instrumentów finansowych, a także dochody z realizacji praw z nich wynikających, z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielniach, w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, i obliczyć należny podatek dochodowy.”;

17) w art. 41:

a) po ust. 4d dodaje się ust. 4e w brzmieniu:

„4e. Spółki, o których mowa w art. 5a pkt 28 lit. c, obowiązane są jako płatnicy pobierać zryczałtowany podatek dochodowy, o którym w art. 30a ust. 1 pkt 4, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 30a ust. 6a–6e.”,

b) ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. W razie przeznaczenia dochodu na podwyższenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach funduszu udziałowego, płatnicy, o których mowa w ust. 4, pobierają zryczałtowany podatek dochodowy w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu rejestrowego o dokonaniu wpisu o podwyższeniu kapitału zakładowego, albo w przypadku braku wymogu rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu tego kapitału, a w spółdzielniach od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu funduszu udziałowego.”;

18) w art. 44:

a) ust. 7b otrzymuje brzmienie:

„7b. Przez podatnika rozpoczynającego po raz pierwszy prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej rozumie się osobę, która w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie trzech lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, nie prowadziła pozarolniczej działalności gospodarczej samodzielnie lub jako współnik spółki niebędącej osobą prawną oraz działalności takiej nie prowadził małżonek tej osoby, o ile między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa.”,

b) w ust. 7g pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) zlikwidowali działalność gospodarczą albo została ogłoszona ich upadłość obejmująca likwidację majątku lub upadłość obejmująca likwidację majątku spółki niebędącej osobą prawną, której są współnikami, lub”,

c) ust. 11 otrzymuje brzmienie:

„11. Podatnik, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, będący współnikiem spółki jawnej lub spółki partnerskiej, która zawiesiła wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jest zwolniony, w zakresie tej działalności, z obowiązków wynikających z ust. 1 pkt 1, ust. 3, 3f, 3g, 6 i 6b za okres objęty zawieszeniem.”;

19) w załączniku nr 3 dodaje się lp. 28 w brzmieniu:

28.	Rzeczpospolita Polska	spółki utworzone według prawa polskiego, określane jako: „spółka akcyjna”, „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością”
-----	--------------------------	--

Art. 3. W ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. Nr 183, poz. 1353, z 2008 r. Nr 209, poz. 1316 oraz z 2012 r. poz. 1540) w art. 2 w pkt 3 lit. a i b otrzymują brzmienie:

- „a) osobę fizyczną, osobę prawną i spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.¹⁾) mającą odpowiednio miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, która spełnia przynajmniej jeden z warunków:
- we własnym imieniu uprawia żeglugę statkiem własnym lub cudzym oraz posiada ważny Dokument Zgodności,
 - jest właścicielem statku, ale nie uprawia równocześnie we własnym imieniu żeglugi statkiem własnym lub cudzym,
 - zarządza cudzym statkiem, w cudzym imieniu i na cudzą rzecz na podstawie umowy oraz posiada ważny Dokument Zgodności,
- b) wspólnika spółki cywilnej, spółki jawnej, mającego siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, która spełnia przynajmniej jeden z warunków:
- we własnym imieniu uprawia żeglugę statkiem własnym lub cudzym oraz posiada ważny Dokument Zgodności,
 - jest właścicielem statku, ale nie uprawia równocześnie we własnym imieniu żeglugi statkiem własnym lub cudzym,
 - zarządza cudzym statkiem, w cudzym imieniu i na cudzą rzecz na podstawie umowy oraz posiada ważny Dokument Zgodności.”.

Art. 4. 1. W przypadku spółki komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz w zakresie uzyskanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów i poniesionych kosztów z uczestnictwa w takiej spółce, w tym z tytułu objęcia (nabycia) udziałów takiej spółki, wystąpienia z tej spółki lub jej likwidacji,

przepisy ustaw wymienionych w art. 1 i 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się począwszy od pierwszego dnia roku obrotowego tej spółki rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2013 r.

2. Spółka, o której mowa w ust. 1, która:

- 1) powstała po dniu wejścia w życie niniejszego przepisu, a jej rok obrotowy rozpoczęty w 2013 r. nie kończy się w dniu 31 grudnia 2013 r. lub
 - 2) dokonała zmiany roku obrotowego po dniu wejścia w życie niniejszego przepisu
- jest obowiązana na dzień 31 grudnia 2013 r. do zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego. Pierwszy rok podatkowy takiej spółki rozpoczyna się z dniem 1 stycznia 2014 r. i trwa do końca przyjętego roku obrotowego.

Art. 5. 1. Wspólnik spółki komandytowej albo komplementariusz spółki komandytowo-akcyjnej, będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych może obniżyć przychód, o którym mowa w art. 10 ust. 1 ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, o nieodliczoną przed dniem 1 stycznia 2014 r. stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej albo komandytowo-akcyjnej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów – o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy wymienionej w art. 1, ze źródła przychodów, z którego została poniesiona. Przepis art. 4 stosuje się odpowiednio.

2. Wspólnik spółki komandytowej albo komplementariusz spółki komandytowo-akcyjnej, będący podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, który przed dniem 1 stycznia 2014 r. poniósł stratę ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy wymienionej w art. 2, może obniżyć przychód, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, o nieodliczoną przed dniem 1 stycznia 2014 r. stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej albo komandytowo-akcyjnej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie przychodów ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy wymienionej w art. 2 – o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 9 ust. 3 ustawy wymienionej w art. 2 lub art. 11 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów

osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930, z późn. zm³⁾), ze źródła przychodów, z którego została poniesiona. Przepis art. 4 ustawy stosuje się odpowiednio.

3. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio do wspólnika spółki komandytowej albo komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej, będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, który przed dniem 1 stycznia 2014 r. poniósł stratę ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy wymienionej w art. 2.

4. Do odliczenia straty, o której mowa w ust. 1 i 2, stosuje się odpowiednio zasady, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy wymienionej w art. 1 albo w art. 9 ust. 3 ustawy wymienionej w art. 2, z tym że przy obliczaniu pięcioletniego okresu, o którym mowa w tych przepisach, uwzględnia się lata następujące po roku, w którym strata została poniesiona.

5. Przepisów ust. 1–3 nie stosuje się do przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, osiągniętego z udziału w zysku spółki komandytowej albo spółki komandytowo-akcyjnej utworzonej po dniu 31 grudnia 2013 r.

Art. 6. Jeżeli akcje lub udział w spółce komandytowo-akcyjnej albo spółce komandytowej, posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zostały nabyte lub objęte przed dniem 1 stycznia 2014 r. przychód z tytułu:

- 1) umorzenia akcji lub wystąpienia z takiej spółki,
 - 2) odpłatnego zbycia tych akcji lub tego udziału,
 - 3) wniesienia tych akcji lub tego udziału do spółki, tytułem wkładu niepieniężnego,
 - 4) o którym mowa odpowiednio w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy wymienionej w art. 1, i art. 24 ust. 5 pkt 8 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą,
 - 5) likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej albo spółki komandytowej
- pomniejsza się o wydatki na nabycie lub objęcie akcji lub udziału w takiej spółce oraz określoną zgodnie z art. 5 ustawy wymienionej w art. 1 albo art. 8 ustawy wymienionej w art. 2, część odpowiadającą uzyskanej przed dniem 1 stycznia 2014 r. przez wspólnika

³⁾ Zmiany tekstu wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2000 r. Nr 104, poz. 1104 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 125, poz. 1363 i 1369 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 141, poz. 1183, Nr 169, poz. 1384, Nr 172, poz. 1412 i Nr 200, poz. 1679, z 2003 r. Nr 45, poz. 391, Nr 96, poz. 874, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302 i Nr 202, poz. 1958, z 2004 r. Nr 210, poz. 2135 i Nr 263, poz. 2619, z 2005 r. Nr 143, poz. 1199, Nr 164, poz. 1366 i Nr 169, poz. 1420, z 2006 r. Nr 183, poz. 1353 i Nr 217, poz. 1588, z 2008 r. Nr 141, poz. 888, Nr 143, poz. 894 i Nr 209, poz. 1316, z 2009 r. Nr 157, poz. 1241 i Nr 201, poz. 1541, z 2010 r. Nr 3, poz. 13, Nr 28, poz. 146, Nr 75, poz. 473, Nr 219, poz. 1442 i Nr 226, poz. 1478, z 2011 r. Nr 106, poz. 622 i Nr 131, poz. 764 oraz z 2012 r. poz. 1529 i 1540.

nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w takiej spółce i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu. Przepis art. 4 stosuje się odpowiednio.

Art. 7. 1. Przepisów ustaw wymienionych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie stosuje się do zysku spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej wypracowanego przed dniem 1 stycznia 2014 r., z wyjątkiem zysku spółki komandytowo-akcyjnej przypadającego na jej akcjonariusza.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku przekształcenia po dniu 31 grudnia 2013 r. spółki komandytowej w spółkę kapitałową albo spółkę komandytowo-akcyjną.

3. Zwolnienie przewidziane w art. 22 ust. 4 ustawy wymienionej w art. 1 ma zastosowanie wyłącznie do dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych wypłaconych przez spółkę komandytowo-akcyjną albo jej następcę prawnego, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zysku wypracowanego po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

4. Jeśli spółka komandytowo-akcyjna przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy posiadała niewypłacone zyski z lat poprzedzających dzień wejścia w życie niniejszej ustawy i spółka ta albo jej następcą prawną dokona po dniu 31 grudnia 2013 r. wypłaty dywidendy lub innego przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych dla zastosowania ust. 4 uznaje się, że w pierwszej kolejności wypłacany jest zysk osiągnięty przed dniem 1 stycznia 2014 r.

Art. 8. 1. Spółka komandytowa lub spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powstała przed dniem 1 stycznia 2014 r., kontynuuje, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, dokonana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy wycenę podatkową składników majątkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętej metody amortyzacji oraz wysokości odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także – stosując przepisy ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą – uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, które mają wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych. Przepis art. 4 stosuje się odpowiednio.

2. Podatnicy będący wspólnikami spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej, którzy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy dokonywali odliczeń wydatków na nabycie nowych technologii, poniesionych przez spółkę komandytową lub spółkę komandytowo-akcyjną, zachowują prawo do tych odliczeń na zasadach przewidzianych w art. 18b ustawy wymienionej w art. 1 albo w art. 26c ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2014 r. Przepis art. 4 stosuje się odpowiednio.

3. Podatnicy będący wspólnikami w spółce komandytowej lub w spółce komandytowo-akcyjnej, którzy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy korzystali ze zwolnienia, o którym mowa w art. 25 ust. 11–16 ustawy wymienionej w art. 1 albo w art. 44 ust. 7a–7j ustawy wymienionej w art. 2, w zakresie dochodów uzyskiwanych jedynie z tych spółek obowiązani są do rozliczenia tego zwolnienia na zasadach określonych w tych przepisach. Przepisów o utracie prawa do tego zwolnienia nie stosuje się. Przepis art. 4 stosuje się odpowiednio.

Art. 9. Do odsetek od pożyczek (kredytów), w przypadku których kwota udzielonej spółce komandytowej lub spółce komandytowo-akcyjnej pożyczki (kredytu) została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, przepisy art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy wymienionej w art. 1 stosuje się w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2014 r.

Art. 10. 1. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2014 r. oraz zakończy się po dniu 31 grudnia 2013 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r.

2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do przychodów i kosztów uzyskania przychodów, których źródłem jest udział w spółce komandytowej albo spółce komandytowo-akcyjnej, z wyjątkiem przychodów i kosztów ich uzyskania ze spółki, o której mowa w art. 4 ust. 1.

Art. 11. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2014 r., z wyjątkiem art. 4 ust. 2, który wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

UZASADNIENIE

Przedłożony projekt przewiduje objęcie zakresem podmiotowym ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą CIT”, spółek komandytowych (S.K.) i komandytowo-akcyjnych (S.K.A.). W wyniku wprowadzenia regulacji zawartych w projekcie, spółki te staną się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. W aktualnym stanie prawnym podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy tych spółek.

Poza zmianami w ustawie CIT projekt dokonuje zmian w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) zwanej dalej: „ustawą PIT”, oraz w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. Nr 183, poz. 1353, z późn. zm.). Zmiany zawarte w obu wymienionych ustawach mają charakter dostosowujący i są konsekwencją upodmiotowienia na gruncie podatków dochodowych spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej.

Przesłanką przyjętego w projekcie kierunku regulacji jest dążenie do zapewnienia pełniejszej realizacji, wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP, zasady sprawiedliwości podatkowej w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zasada sprawiedliwości podatkowej i związana z nią zasada powszechności opodatkowania doznają uszczerbku we wszystkich tych sytuacjach, w których dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych „optymalizacją podatkową”, których podstawową cechą jest to, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego. Należy podkreślić, że chodzi o działania, które formalnie są zgodne z obowiązującym prawem. Okoliczność ta nie zmienia jednak faktu, iż – w świetle wspomnianego art. 84 Konstytucji, a także dyrektywy spójności systemu podatkowego – nie są to sytuacje pożądane.

Po pierwsze wynika to z tego, iż przyznawanie określonych preferencji podatkowych czy też wprowadzanie specjalnych zasad opodatkowania jest rolą ustawodawcy i stanowi przejaw kreowanej przez niego polityki podatkowej. Preferencje te powinny być aksjologicznie uzasadnione, w szczególności powinny służyć realizacji innych wartości konstytucyjnych. Działania optymalizacyjne naruszają tę regułę. Po drugie, optymalizacja nie jest dostępna dla każdego. Ekonomiczna opłacalność tego typu działań wzrasta wraz z kwotą dochodów, których ma ona dotyczyć. Wynika to przede wszystkim z konieczności poniesienia znacznych kosztów obsługi całego procesu świadczonej przez wyspecjalizowane firmy. Na ich poniesienie mogą sobie pozwolić tylko podmioty duże, np. międzynarodowe koncerny. Stawia to je tym samym w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do pozostałych podatników.

Podstawą przyjętego w nowelizacji kierunku zmian przepisów podatkowych zmierzających do uszczelnienia systemu podatku dochodowego jest przekonanie o jego aksjologicznej słuszności, w kontekście przywołanych zasad konstytucyjnych. Niewłaściwe byłoby natomiast postrzeganie tych zmian jedynie przez pryzmat możliwego do osiągnięcia efektu budżetowego, jako próby wprowadzenia przepisów ukierunkowanych wyłącznie na zwiększanie obciążeń podatkowych. Zwiększenie wpływów budżetowych jest oczywistą konsekwencją każdego działania zmierzającego do uszczelnienia systemu podatkowego, jednakże samo wystąpienie takiego efektu nie podlega ocenie w kategoriach poprawności czy wadliwości proponowanych rozwiązań. Ocenie tej podlegają bowiem konkretne rozwiązania, a nie skutek w postaci zwiększenia lub zmniejszenia ogólnego poziomu wpływów do sektora finansów publicznych. Punktem wyjścia dla przyjęcia takiej tezy jest właśnie art. 84 Konstytucji, z którego wynika powszechny obowiązek ponoszenia ciężaru podatkowego.

Przyjęty w nowelizacji kierunek zmian wpisuje się ponadto w działania, jakie podejmowane były w ostatnich latach przez Ministra Finansów w celu wyeliminowania najbardziej rażących przejawów tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej prowadzonej z wykorzystaniem schematów międzynarodowych. Działania te polegały w szczególności na:

- rewizji zawartych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których przewidziana była możliwość fikcyjnego zaliczenia podatku pobieranego za granicą (tzw. klauzula *tax sparing*), tj. umów z Cyprzem, Luksemburgiem, Czechami, Maltą, Singapurem i Malezją,

– wprowadzeniu w nowo zawieranych lub negocjowanych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul zapobiegających wykorzystywaniu postanowień umownych lub ograniczających ich stosowanie w przypadku tworzenia sztucznych struktur lub podejmowania transakcji, których jedynym celem jest skorzystanie z preferencji przyznawanych w tych umowach,

– dostosowaniu treści tych umów do aktualnego standardu OECD (np. umowy ze Szwajcarią, Kanadą, Islandią, Austrią, Belgią) oraz zawieraniu umów o wymianie informacji podatkowych z krajami i terytoriami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową.

Wydaje się, że na gruncie podatków dochodowych najbardziej jaskrawym przejawem działań optymalizacyjnych jest obecnie prowadzenie działalności w formie spółki komandytowo-akcyjnej. Ich źródłem są wątpliwości, jakie zrodziły się w przedmiocie określenia momentu, w którym akcjonariusz takiej spółki uzyskuje przychód podatkowy.

W celu omówienia tej problematyki niezbędne jest przedstawienie wyjaśnień o bardziej ogólnym charakterze. Mianowicie w Polsce obowiązuje klasyczny system opodatkowania dochodów spółek kapitałowych (spółek z o.o. i spółek akcyjnych). Polega on na tym, iż w przypadku dochodu uzyskiwanego z działalności prowadzonej przez te osoby prawne, ekonomicznie dochód taki podlega dwupoziomowemu opodatkowaniu. Opodatkowanie tego dochodu odbywa się początkowo tylko na poziomie spółki. Następnie, w przypadku efektywnego uzyskania przez udziałowca (akcjonariusza) tej spółki dochodu, w szczególności realizowanego poprzez wypłatę przez spółkę dywidendy, podatek dochodowy pobierany jest także od dochodów udziałowca (akcjonariusza) odpowiadających kwocie wypłaconego mu zysku spółki kapitałowej.

Inaczej przedstawia się sytuacja w zakresie opodatkowania spółek nieposiadających osobowości prawnej (jawnych, partnerskich, komandytowych, komandytowo-akcyjnych oraz cywilnych). Przyjęte w polskim systemie podatkowym rozwiązanie zakłada podatkową transparentność (przejrzystość) spółek osobowych. W konsekwencji uzyskane z prowadzonej przez te spółki działalności dochody nie podlegają opodatkowaniu na poziomie spółki. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wspólnicy tych spółek. Jak bowiem wynika z art. 5 ust. 1 ustawy CIT przychody uzyskiwane przez spółkę osobową dla celów tego podatku podlegają uznaniu –

proporcjonalnie do posiadanego przez każdego ze wspólników udziału w zyskach spółki osobowej – za przychody wspólnika i połączeniu z jego pozostałymi przychodami. Tożsama regulacja dotyczy kosztów uzyskania przychodów. Koszty, choć ekonomicznie ponoszone przez spółkę osobową, zgodnie z treścią art. 5 ust. 2 ustawy CIT stanowią koszty wspólników takiej spółki i podlegają połączeniu z pozostałymi podatkowymi kosztami tych osób. Analogiczne zasady dotyczące podatkowego traktowania przychodów i kosztów spółek osobowych wynikają z treści art. 8 ustawy PIT z tą wszakże różnicą, iż dodatkowo w art. 5b ust. 2 tej ustawy ustawodawca określił, że jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, to również uzyskane z tytułu udziału w tej spółce przychody wspólnika będącego osobą fizyczną traktowane są jako przychody z działalności gospodarczej. Wspomnieć w tym miejscu należy, iż państwa takie jak Francja, Belgia, Włochy i Niemcy traktują S.K.A. jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych¹. W konsekwencji takiego traktowania, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają, co do zasady, zarówno dochody tych spółek, jak i dochody z tytułu udziału w ich zyskach.

Zasady transparentnego traktowania spółek osobowych (z wyjątkiem spółek osobowych uznawanych we własnym państwie za podatników podatku dochodowego) znajdują również odzwierciedlenie w przepisach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie bowiem z przyjętymi w tych umowach oraz w Komentarzu do Modelowej Konwencji OECD zasadami, osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym państwie, będące wspólnikami spółek osobowych mających siedzibę w drugim państwie, traktuje się jako przedsiębiorców prowadzących w tym drugim państwie działalność poprzez położony w nim „zakład”².

Należy podkreślić, iż polskie przepisy podatkowe nie czynią żadnych wyjątków w zakresie zasad opodatkowania zarówno spółek niemających osobowości prawnej, jak i wspólników takich spółek. Zwracał na to uwagę również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 lipca 2010 r. (sygn. akt II FSK 3/10), w którym stwierdził: „(...) podkreślić należy, że w przepisach prawa podatkowego, brak jest jakiegokolwiek przepisu, który stanowiłby podstawę stosowania wobec akcjonariusza

¹ W Niemczech S.K.A. posiada osobowość prawną i jest spółką kapitałową.

² Por. raport Komitetu Podatkowego OECD z 1999 r. na temat Stosowania Modelowej Konwencji Podatkowej do Spółek Osobowych.

S.K.A odmiennych zasad opodatkowania niż w stosunku do komplementariusza S.K.A oraz wspólników innych spółek niemających osobowości prawnej. (...) Sąd kasacyjny w orzekającym składzie uznaje za zasadny pogląd, że w konsekwencji przyjętego w sprawie stanowiska, co do opodatkowania dochodów akcjonariusza S.K.A jako dochodów z działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy art. 14 ust. 1 i art. 44 u.p.d.o.f., co oznacza, że podatnik osiągający dochody z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14, obowiązany jest bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy. Pogląd taki uzasadniony jest głównie tym, że skoro ustawa podatkowa nie różnicuje prawno-podatkowej sytuacji wspólników S.K.A, do akcjonariusza należy stosować takie same zasady w zakresie obowiązków podatkowych, jak do komplementariusza. (...) Podkreślić trzeba, iż przepisy prawa podatkowego stanowią autonomiczną całość, w stosunku do której inne regulacje prawne – w spornym przypadku przepisy Kodeksu spółek handlowych, w tym art. 126 K.s.h. (traktującego o odpowiednim stosowaniu do S.K.A przepisów dotyczących spółki komandytowej lub akcyjnej) mogą być traktowane jako przepisy szczególne tylko wówczas, gdy prawo podatkowe tak stanowi.”.

W związku z zaistniałymi rozbieżnościami w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie omawianego zagadnienia w dniu 16 stycznia 2012 r. wydana została uchwała NSA w składzie 7 sędziów (sygn. II FPS 1/11). Uchwała ta zapadła na gruncie ustawy CIT. W uchwale tej stwierdzono, iż „w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.)”. W konsekwencji, zdaniem składu orzekającego, który wydał uchwałę, akcjonariusz nie jest zobowiązany do odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy w trakcie bieżącej działalności spółki (uwzględniania na bieżąco w swoim rachunku podatkowym jej przychodów i kosztów). Obowiązek wpłacenia zaliczki przez akcjonariusza powstaje jedynie w miesiącu faktycznego otrzymania przez niego przychodu z podziału zysku lub w przypadku otrzymania „dywidendy” zaliczkowej w trakcie roku („zaliczka sporadyczna”). Ponadto w uzasadnieniu powyższej uchwały Sąd stwierdził m.in. że posiadanie przez akcjonariusza akcji w S.K.A. nie jest prowadzeniem działalności

gospodarczej, co przesądza, iż uzyskany przez niego dochód z tytułu udziału w zysku takiej spółki nie jest dochodem z działalności gospodarczej.

Pomimo wydania uchwały z dnia 16 stycznia 2012 r. poważne wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych w dalszym ciągu budziła kwestia zasad opodatkowania akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych będących osobami fizycznymi. Postanowieniem z dnia 18 grudnia 2012 r., w sprawie o sygn. II FSK 754/11, NSA wystąpił o rozstrzygnięcie również tego zagadnienia przez skład 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego. W postanowieniu tym NSA przedstawia trzy rozbieżne koncepcje opodatkowania tych współników, których źródłem jest orzecznictwo sądów administracyjnych. Sąd występujący z wnioskiem o podjęcie uchwały zwrócił uwagę, że orzeczenia sądów administracyjnych wskazują na rozbieżność poglądów zarówno „co do źródła przychodu, do którego należy zaliczyć dywidendę, jak i skutków tego zaliczenia w postaci określenia momentu uzyskania przychodu i obowiązku zapłaty zaliczek na podstawie art. 44 ust. 1 u.p.d.o.f. Nie można także pominąć, że w zależności od przyjętego poglądu moment powstania przychodu określany jest identycznie jak przyjęto w uchwale II FPS 1/11 w odniesieniu do dywidendy wypłacanej akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej, będącemu osobą prawną bądź w dacie wcześniejszej, niż wynikająca z powołanej uchwały. Może to prowadzić do zróżnicowania sytuacji prawnej podatników podatku dochodowego-akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych wyłącznie z tego powodu, że jeden z nich jest osobą fizyczną, a drugi osobą prawną”.

Uchwała 7 sędziów NSA w przedmiocie zasad opodatkowania akcjonariuszy S.K.A. będących osobami fizycznymi została podjęta w dniu 20 maja 2013 r. (sygn. akt II FPS 6/12). NSA potwierdził w niej, że także w odniesieniu do akcjonariusza będącego osobą fizyczną przychód z tytułu uczestnictwa w S.K.A. powstaje w momencie wypłaty dywidendy z takiej spółki. NSA uznał również, że przychód ten jest przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej. Ponadto w pkt 6.5 uzasadnienia uchwały NSA stwierdził, że: „(...) w rozstrzyganym zakresie (również z uwagi na rosnącą liczbę spółek komandytowo-akcyjnych) można zauważyć pilną potrzebę przeprowadzenia zmian ustawodawczych, w tym zwłaszcza co do nadania spółce komandytowo-akcyjnej osobowości prawnej (zob. na ten temat również wnioski de lege ferenda – M. Zaremba, op. cit., s. 25–26). Rozwiązanie polegające na nadaniu polskiej spółce komandytowo-akcyjnej charakteru osobowego odbiega od rozwiązań przyjętych w większości krajów

europijskich (zob. M. Zaremba, op. cit., przypis 5 na s. 21), co doprowadziło do powstania rozstrzyganego zagadnienia prawnego (wątpliwości interpretacyjnych). Wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna z dnia 11 maja 2012 r., nr DD5/033/1/12/KSM/DD-125, nie może być oceniona jak adekwatne narzędzie usunięcia mankamentów przepisów prawa, które doprowadziły do rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jedynym skutecznym i właściwym na tle standardów demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) narzędziem usuwania wadliwości konstrukcyjnej przepisów prawa jest ich zmiana, stąd należy z nadzieją podejść do zapowiedzi wystąpienia ze stosowną inicjatywą ustawodawczą, której skutkiem ma być nowelizacja prawa polegająca na potraktowaniu spółki komandytowo-akcyjnej na gruncie prawa podatkowego jako osoby prawnej.”.

Powyższe prowadzi do wniosku, że pomimo istnienia różnic w treści przepisów w ustawie PIT i CIT, wątpliwości poszczególnych składów sędziowskich miały to samo podłoże. Pierwotnie wydawało się, że podstawowym argumentem przesądzającym o sposobie rozstrzygnięcia omawianej kwestii w uchwale z dnia 16 stycznia 2012 r. był brak wyraźnego wskazania, że akcjonariusz będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych posiadający akcje w S.K.A. prowadzi działalność gospodarczą. Tymczasem pomimo jednoznacznego rozstrzygnięcia tej kwestii w przepisach ustawy PIT poszczególne składy sędziowskie zgłaszały w odniesieniu do akcjonariuszy S.K.A. będących osobami fizycznymi argumenty tej samej natury. Zasadne jest zatem przyjęcie założenia, że źródłem tych rozbieżności nie jest sposób ujęcia zakresu obowiązków akcjonariuszy lub treść konkretnych przepisów zawartych w ustawie PIT i CIT, lecz wskazywana w orzeczeniach sądów administracyjnych niezgodność przepisów podatkowych z istotą regulacji dotyczącej S.K.A. zawartej w przepisach prawa handlowego. Słuszność powyższego założenia potwierdza uzasadnienie uchwały z dnia 20 maja 2013 r. (s. 16). Stanowi to argument za wprowadzeniem zmian o charakterze systemowym, które przesądzą, w sposób ostateczny, kwestię opodatkowania dochodów generowanych przez spółki komandytowo-akcyjne.

Należy zwrócić ponadto uwagę, że wyrażony w uchwale NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. pogląd – potwierdzony w uchwale z dnia 20 maja 2013 r. – czyni istotny wyłom w przedstawionej powyżej systematyce opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskiwanych z działalności prowadzonej przez spółki nieposiadające osobowości prawnej. Przede wszystkim przyjęcie, iż akcjonariusz uzyskuje przychód

podatkowy dopiero w momencie faktycznego wypłacenia mu udziału z zysku – a nie w momencie uzyskania przychodu przez S.K.A. – powoduje, iż przychody i koszty generowane w toku prowadzonej działalności gospodarczej na poziomie S.K.A. w części przypadającej na akcjonariusza nie są opodatkowane zaliczkowo w trakcie roku podatkowego, a w razie niewypłacenia akcjonariuszowi zysku spółki – także po jego zakończeniu. Daje to w praktyce akcjonariuszom tej spółki możliwość odraczania opodatkowania w dłuższym horyzoncie czasowym. Działanie to nie byłoby negatywne z punktu widzenia budżetu tylko wówczas, gdy S.K.A. wykazywałaby stratę. Zaakceptowanie tego poglądu oznacza *de facto* przyznanie wąskiej grupie podatników, tj. akcjonariuszom S.K.A., preferencji podatkowej, niewynikającej z konkretnych przepisów ustaw podatkowych, polegającej na nieopodatkowaniu, generowanego na poziomie S.K.A. (będącej przedsiębiorcą na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej), dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej przez tą spółkę – do czasu wypłaty akcjonariuszowi zysku takiej spółki. Stawia to wąską grupę podatników w sytuacji uprzywilejowanej zarówno w stosunku do komplementariuszy S.K.A., jak i wspólników innych spółek osobowych. Nieuzasadnione uprzywilejowanie akcjonariuszy S.K.A. budzi wątpliwości natury konstytucyjnej w świetle wspomnianej na wstępie zasady sprawiedliwości podatkowej.

O atrakcyjności tej preferencji świadczy dynamiczny wzrost liczby działających w Polsce S.K.A. (por. OSR). Jest to instrument wykorzystywany przez wszystkie kategorie podmiotów, niezależnie od ich wielkości. Z tej formy optymalizacji korzystają np. spółki publiczne (w ramach grupy kapitałowej). Jest ona szczególnie popularna wśród podmiotów z branży deweloperskiej, finansowej i doradczej. Wspólnikami S.K.A. są także podmioty zagraniczne.

Powyższe argumenty uzasadniają konieczność ingerencji ustawodawcy w zakresie omówionego zagadnienia i objęcie S.K.A. zakresem podmiotowym ustawy CIT. W konsekwencji spółka ta stałaby się, podobnie jak ma to miejsce w innych krajach, podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Nadanie S.K.A. podmiotowości prawnopodatkowej rozstrzygnie wątpliwości związane z opodatkowaniem dochodów osiągniętych przez S.K.A. z prowadzonej działalności gospodarczej i przywróci równowagę w ich opodatkowaniu. Zmiana ta wymaga dostosowania treści ustawy CIT i PIT, w sposób uwzględniający nowy status podatkowy S.K.A. oraz wprowadzenia

stosownych przepisów przejściowych i dostosowujących (przepisy te zostaną omówione w części szczegółowej uzasadnienia).

Konsekwencją nadania S.K.A. podmiotowości na gruncie ustawy CIT jest wprowadzenie dwóch poziomów opodatkowania dochodu wypracowanego przez tą spółkę – podobnie jak ma to miejsce w odniesieniu do pozostałych spółek-podatników podatku CIT, tj. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej. Wspólnicy S.K.A., tj. zarówno jej akcjonariusz, jak i komplementariusz, zostaną opodatkowani od faktycznie uzyskanego przez nich dochodu z uczestnictwa w zysku takiej spółki. W przypadku jednak wypłaty zysku na rzecz komplementariusza przyznane zostanie mu prawo do odliczenia od podatku naliczonego od wypłat z zysku kwoty podatku zapłaconego przez S.K.A. od własnych dochodów, w części, w jakiej zapłacony przez S.K.A. podatek ekonomicznie obniżał wypłacony komplementariuszowi zysk tej spółki. Żaden z nich nie będzie zatem opodatkowany na bieżąco z tytułu prowadzonej przez S.K.A. działalności gospodarczej. Jak wspomniano, opodatkowanie z tego tytułu będzie bowiem następowało na poziomie samej spółki.

Projekt przewiduje również przyznanie podmiotowości prawno-podatkowej spółce komandytowej, czego skutkiem będzie zrównanie sytuacji wspólników tej spółki z przewidzianą w projekcie ustawy zmieniającej sytuacją wspólników S.K.A. Zrównanie sytuacji wspólników S.K.A i S.K. oznacza opodatkowanie komandytariusza na zasadach przewidzianych dla akcjonariuszy, a komplementariusza S.K. według reguł dotyczących komplementariuszy w S.K.A. Opodatkowanie tej spółki podatkiem dochodowym stanowić będzie wyraz realizacji w pełniejszym wymiarze zasady równości wobec prawa podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji. Wprawdzie uchwały NSA dotyczyły wyłącznie statusu akcjonariuszy S.K.A., to jednak sytuacja prawna komandytariuszy S.K. na gruncie prawa handlowego i podatkowego jest zbliżona do tej, jaką posiadają akcjonariusze w S.K.A w odniesieniu do zakresu odpowiedzialności i prowadzenia spraw przez wspólników tych spółek. Zmiana zasad opodatkowania dochodów z działalności prowadzonej przez spółki komandytowe skutkować będzie większą spójnością systemu podatkowego.

Omówienie poszczególnych przepisów

Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 1)

Art. 1 pkt 1

– ust. 1 – zmiana o charakterze formalnym polegająca na wykreśleniu zwrotu „zwanymi dalej »podatnikami«”; wykreślenie tego zwrotu wynika z rozszerzenia katalogu podatników; pozostawienie przepisu w niezmienionej treści mogłoby powodować wątpliwości interpretacyjne, kto jest podatnikiem, a do kogo ustawa ma zastosowanie;

– ust. 3 – zmiana ma na celu objęcie opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych;

Art. 1 pkt 2 – (zmiana dotycząca art. 4a – dodanie pkt 16–21)

– pkt 16 – 21 – w celu ograniczenia liczby zmian aktu prawnego w związku z objęciem S.K. i S.K.A. zakresem podmiotowym ustawy CIT rozszerza i precyzuje się dotychczasowe rozumienie pojęć „udziału (akcji)”, „wspólnika”, „kapitału zakładowego”, „udziału w zyskach osób prawnych”, „objęcie udziału (akcji)” oraz „spółki”; oznacza to, że dotychczasowy zakres znaczeniowy tych pojęć zostanie rozciągnięty na S.K. i S.K.A.;

Art. 1 pkt 3 – (zmiana dotycząca art. 5 ust. 1) – zmiana o charakterze redakcyjnym polegająca na usunięciu zastrzeżenia do art. 1 ust. 3; z uwagi na treść definicji spółki niebędącej osobą prawną (zawartej w art. 4a pkt 14 ustawy CIT) zastrzeżenie to stało się zbędne;

Art. 1 pkt 4 – (zmiana dotycząca art. 7 ust. 3 pkt 4 i ust. 4) – zmiana przepisów umożliwi uwzględnienie S.K. i S.K.A jako podmiotu, którego straty mogą być rozliczane w przypadku przekształceń z udziałem S.K. lub S.K.A.;

Art. 1 pkt 5 – (zmiana dotycząca art. 10)

– ust. 1 pkt 1a, 1b – zmiana polega na uzupełnieniu katalogu z art. 10 ustawy CIT o przysporzenia powstające u wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego, który z tytułu posiadanych udziałów w spółce (ogółu praw i obowiązków) otrzymuje przychód z wystąpienia ze spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce, porównywalny do dochodu z umorzenia udziałów lub akcji w spółce wymienionego w pkt 1 art. 10 ust. 1 ustawy CIT;

– ust. 1 pkt 3, 4, 5 – zmiana przepisów polega na dostosowaniu treści przepisów do nowej, ujednocnionej siatki wykorzystywanych w ustawie pojęć; zmiana ma na celu

objęcie zakresem tych regulacji wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

– ust. 1 pkt 8 – rozciągnięcie przepisu o niepodzielonym zysku na wszystkie spółki będące podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych;

– ust. 1 pkt 9 – dodana jednostka redakcyjna skutkuje uznaniem odsetek od udziału kapitałowego wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem za kategorię udziału w zyskach osób prawnych;

– ust. 1a – zmiana przepisu polega na rozszerzeniu zakresu regulacji z osób prawnych na wszystkich podatników, w tym S.K. i S.K.A.;

– ust. 1b – zmiana przepisu ma na celu uaktualnienie (w związku z wykreśleniem pkt 2) i rozszerzenie (dodanie pkt 1a i 1b) katalogu wyłączeń z kategorii dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych przychodu z wystąpienia wspólnika i ze zmniejszenia udziału kapitałowego osiągniętego w związku z posiadanymi udziałami (akcjami) objętymi w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, gdyż dochody te opodatkowane są na zasadach ogólnych (art. 12 ust. 1 pkt 8a ustawy CIT);

– ust. 2 zdanie wstępne – zmiana przepisu polega na wykreśleniu dookreślenia rodzaju spółek (tj. kapitałowych), do których regulacja znajduje zastosowanie, czego skutkiem będzie objęcie zakresem regulacji wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

Art. 1 pkt 6 – (zmiana dotycząca art. 12)

– ust. 1 pkt 7 – zmiana dostosowawcza polegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na S.K.A.;

– ust. 1 pkt 7a – dodana jednostka redakcyjna określa wartość przychodu osiąganego przez wspólnika przy wnoszeniu wkładu niepieniężnego (w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część) do spółek niemających osobowości prawnej będących podatnikami podatku dochodowego w przypadkach nieobjętych pkt 7, tj. gdy z wniesieniem wkładu niepieniężnego nie jest związane obejmowanie udziałów lub akcji o określonej wartości nominalnej; przepis przewiduje, iż w takim przypadku kwota przychodu będzie odpowiadać wartości wkładu niepieniężnego

wskazanej w umowie spółki; wartość ta powinna podlegać weryfikacji do wartości rynkowej, stąd odesłanie do art. 14 ust. 1–3 ustawy CIT;

– ust. 1 pkt 8a – dodanie przepisu, na wzór normy zawartej w pkt 8 art. 12 ust. 1 ustawy CIT, kwalifikującego do przychodu podatnika przychód ze zmniejszenia udziału kapitałowego oraz z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego (w inny sposób niż wynikający z umorzenia udziałów lub akcji) w przypadku, gdy prawa takiego wspólnika do udziału w spółce wynikały z wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;

– ust. 1b – zmiana polega na wskazaniu momentu uzyskania przez wspólnika przychodu z tytułu wnoszenia wkładu niepieniężnego do spółki w przypadku, o którym mowa w pkt 7a oraz rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu;

– ust. 4 pkt 3 – zmiana ma na celu dostosowanie przepisu do zakresu podmiotowego ustawy CIT polegające na uwzględnieniu w treści przepisu S.K. i S.K.A.;

– ust. 4 pkt 3d – zmiana polega na dodaniu kolejnej jednostki redakcyjnej wyłączającej z przychodów przychód otrzymany w związku z wystąpieniem z S.K., S.K.A. lub innej spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego oraz w związku ze zmniejszeniem udziału kapitałowego w takich spółkach, w części odpowiadającej określonym odpowiednio w art. 15 ust. 11 albo art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy CIT kosztom uzyskania przychodów;

– ust. 4 pkt 12 i 15 lit. a i b – zmiana dostosowująca do rozszerzonego zakresu podmiotowego CIT o S.K. i S.K.A. oraz do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć poprzez wykreślenie dookreślenia rodzaju spółek (tj. kapitałowych), których dotyczy połączenie lub podział, zastąpienie pojęcia „udziałowiec (akcjonariusz)” słowem „wspólnik” oraz użycie pojęcia „udział (akcja)”;

– ust. 4d i ust. 11 – zmiana ma na celu ujednolicenie używanej w ustawie siatki terminologicznej w odniesieniu do pojęcia „wspólnik” oraz precyzuje kwestię zakresu podmiotowego stosowania przepisów o wymianie udziałów;

Art. 1 pkt 7 – (zmiana dotycząca art. 15)

– ust. 1j – zmiana dostosowawcza polegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K.

i S.K.A.;

– ust. 1k – zmiana dostosowawcza polegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.; zmiana zawiera odniesienie do nowej kategorii przychodu określonego w art. 12 ust. 1 pkt 7a;

– ust. 1l – zmiana dostosowująca treść ust. 1l do rozszerzonego katalogu wyłączeń od przychodów wymienionych w art. 12 ust. 4 pkt 3d ustawy CIT;

Art. 1 pkt 8 – (zmiana dotycząca art. 16)

– ust. 1 pkt 8, 8c, 8d i 8e – zmiany mają na celu dostosowanie przepisów do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

– ust. 1 pkt 13b – dodanie pkt 13b ma na celu uzupełnienie regulacji z pkt 13; dodanie nowej jednostki redakcyjnej skutkować będzie wyłączeniem z kosztów uzyskania przychodów odsetek wypłacanych przez spółki niemające osobowości prawnej na rzecz ich wspólników (obecnie reguła ta wywodzona jest z pkt 13); pojęcie „udział kapitałowy” zdefiniowane zostało w art. 50 k.s.h. (jako udział odpowiadający wartości rzeczywiście wniesionego wkładu), natomiast „odsetki od udziału kapitałowego” oraz ich wysokość wynikają z art. 53 k.s.h. (zgodnie z którym wspólnik ma prawo żądać corocznie wypłacenia odsetek w wysokości 5% od swojego udziału kapitałowego, nawet gdy spółka poniosła stratę);

– ust. 1 pkt 38 – zmiany mają na celu dostosowanie przepisów do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć (tj. udział (akcja), wspólnik);

– ust. 1 pkt 38a – zmiana ma na celu włączenie w zakres stosowania przepisu spółek będących podatnikami podatku dochodowego;

– ust. 1 pkt 60, 61, ust. 6 i 7 – zmiana ma na celu rozszerzenie zakresu regulacji na S.K. i S.K.A.; wymaga to ujednoczenia używanej w ustawie siatki terminologicznej w odniesieniu do pojęcia „wspólnik” oraz rozstrzygnięcia, że w przypadku wspólników spółek niebędących akcjonariuszami wskaźnik procentowy jest spełniony bez względu na wielkość jego udziału w spółce;

– ust. 1 pkt 63 lit. d – zmiana brzmienia przepisu wynika z potrzeby jego dostosowania do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć i w tym celu wykreślono dookreślenie rodzaju spółki (tj. przymiotnik „kapitałowej”);

– ust. 1 pkt 64 – zmiana ma na celu przesądzenie, że zakresem przepisu objęte są również odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych w postaci know-how wniesionych aportem również do spółki niebędącej osobą prawną;

Art. 1 pkt 9 – (zmiana dotycząca art. 16g)

– ust. 1 pkt 4, 5 i ust. 10b – zmiana ma na celu objęcie przepisem wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego oraz wykreśleniu odwołania do „aportu”;

– ust. 1 pkt 4a i ust. 1a – zmiana polega na wykreśleniu odwołania do „aportu” i ma na celu dostosowanie przepisu do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

– ust. 2 – zmiana ma na celu dostosowanie przepisu do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

Art. 1 pkt 10 i 11 – (zmiana dotycząca art. 16h ust. 3b oraz art. 16k ust. 11 pkt 2 i ust. 13) – zaproponowane zmiany wynikają z rozszerzenia zakresu podmiotowego ustawy CIT o spółki niemające osobowości prawnej (tj. S.K. i S.K.A.);

Art. 1 pkt 12 (zmiana dotycząca art. 17 ust. 1 pkt 51 i ust. 7) – zmiana ma na celu dostosowanie przepisu do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć (tj. udział (akcja)) oraz zastąpienie pojęcia „spółka handlowa” pojęciem „spółka”;

Art. 1 pkt 13 (zmiana dotycząca art. 17b ust. 3) – zmiana związana jest z rozszerzeniem zakresu podmiotowego ustawy CIT i dostosowaniem przepisu do nowej siatki pojęć ze słowniczka (art. 4a pkt 14 ustawy CIT);

Art. 1 pkt 14 – (zmiana dotycząca art. 20 ust. 2 pkt 1) – zmiana jest związana z rozszerzeniem zakresu podmiotowego ustawy CIT;

Art. 1 pkt 15 – (wprowadzenie art. 21 ust. 9) – wyłączenie S.K. i S.K.A. ze stosowania zwolnienia określonego w tym przepisie; zwolnienie przewidziane w ust. 3 stanowi implementację dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. U. L 157 z 26.06.2003, str. 49, z późn. zm.), która zgodnie z art. 3 lit. a znajduje zastosowanie wyłącznie do spółek wymienionych w załączniku do dyrektywy. Przyjmując dyrektywę, państwa członkowskie uznały, że zniesienie opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych w państwie członkowskim, w którym powstają,

jest najbardziej właściwym środkiem zapewnienia równości traktowania w zakresie opodatkowania między transakcjami krajowymi a transgranicznymi (motyw 4 dyrektywy). Nie jest możliwe zagwarantowanie istnienia tej równości poprzez wprowadzenie jednostronnego zwolnienia przez RP bez jednoczesnego zapewnienia, że pozostałe państwa członkowskie stosować będą analogiczne zasady w stosunku do polskich spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych. Przyznanie zwolnienia określonego w art. 21 ust. 3 ustawy CIT podmiotom innym niż wymienione w załączniku do ww. dyrektywy będzie możliwe dopiero po uprzednim dokonaniu zmiany tego załącznika;

Art. 1 pkt 16 – (zmiana dotycząca art. 22)

– ust. 1a–1e – dodaje się kolejne jednostki redakcyjne 1a–1e, które przewidują przyznanie komplementariuszom prawa do odliczania, w okresie nieprzekraczającym kolejnych 5 lat podatkowych, podatku zapłaconego przez spółki S.K. i S.K.A., w części, w jakiej zapłacony przez S.K. lub S.K.A. podatek ekonomicznie obniżał wypłacony komplementariuszowi zysk ze spółki; limity przysługujące wspólnikowi z tytułu uczestnictwa w różnych S.K. lub S.K.A. nie będą podlegać sumowaniu;

– ust. 4 (wprowadzenie do przepisu) – zmiana ma na celu wyłączenie ze zwolnienia dochodów uzyskanych przez komplementariusza, które podlegają pod regulację określoną w ust. 1a–1e;

– ust 4 pkt 1 – zmiana ma na celu dostosowanie przepisów do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

Art. 1 pkt 17 – (zmiana dotycząca art. 25)

– ust. 5b – zmiana polega na wykreśleniu odwołania do S.K. i S.K.A.; zmiana ma na celu dostosowanie treści przepisu do rozszerzonego zakresu podmiotowego ustawy CIT;

– ust. 13 pkt 2 i 4 – zmiana porządkująca, uwzględniająca zmianę zakresu podmiotowego ustawy CIT;

Art. 1 pkt 18 – (zmiana dotycząca art. 26)

– ust. 1 – przepis przewiduje, iż płatnik, którym będzie S.K. i S.K.A., zobowiązany będzie przy poborze podatku należnego od komplementariusza z tytułu wypłaty z zysku do stosowania odliczenia z art. 22 ust. 1a–1e ustawy CIT;

– ust. 2 – zmiana przepisu polega na wskazaniu, od jakiej daty liczy się 14-dniowy termin, w ciągu którego płatnik jest zobowiązany pobrać podatek w razie przeznaczenia dochodu na podwyższenie kapitału zakładowego, w przypadku gdy z podwyższeniem tego kapitału nie wiąże się wymóg jego rejestracji; zmiana ta związana jest z rozszerzeniem zakresu podmiotowego przepisu art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy CIT na będące podatnikami spółki niemające osobowości prawnej;

Art. 1 pkt 19 – (zmiana dotycząca załącznika nr 3 do ustawy) – zmiana załącznika stanowi konsekwencję nadania nowego brzmienia art. 12 ust. 11 ustawy CIT;

Zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 2)

Art. 2 pkt 1 – (zmiana dotycząca art. 5a)

– pkt 28 – zdefiniowane zostało pojęcie „spółka”. Zmiana wynika z objęcia opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych S.K. i S.K.A.;

– pkt 29–33 – w celu ograniczenia liczby zmian aktu prawnego w związku z objęciem S.K. i S.K.A. zakresem podmiotowym ustawy CIT rozszerza i precyzuje się dotychczasowe rozumienie pojęć „udziału (akcji)”, „kapitału zakładowego”, „udziału w zyskach osób prawnych”, „objęcie udziału (akcji)” oraz „wspólnika”; oznacza to, że dotychczasowy zakres znaczeniowy tych pojęć zostanie rozciągnięty na S.K. i S.K.A.;

Art. 2 pkt 2 – (zmiana dotycząca art. 5b)

– ust. 2 – zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów zdefiniowanego pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną”, oznaczającego spółkę niebędącą podatnikiem podatku dochodowego; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 3 – (zmiana dotycząca art. 9)

– ust. 6 – zmiana związana jest objęciem opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodów S.K. i S.K.A. Do przychodów z „kapitałów pieniężnych” zaliczane będą również przychody z odpłatnego zbycia ogółu praw i obowiązków oraz przychody z tytułu objęcia w zamian za wkład niepieniężny ogółu praw i obowiązków w spółkach niebędących osobami prawnymi, będących podatnikiem podatku dochodowego. W związku z tą zmianą straty poniesione z tego tytułu mogą być

rozliczane na ogólnych zasadach, na podstawie art. 9 ust. 3;

Art. 2 pkt 4 – (zmiana dotycząca art. 9a)

– ust. 3 i 5 – zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną”; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 5 – (zmiana dotycząca art. 10)

– ust. 2 pkt 2 – zmiana ma na celu uwzględnienie w treści przepisu pojęcia „spółka”; ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 6 – (zmiana dotycząca art. 17)

– ust. 1 pkt 4 wprowadzenie do wyliczenia – zmiana ma na celu dostosowanie treści tego przepisu do zaproponowanego w ustawie nazewnictwa;

– ust. 1 pkt 4 lit. c i d – zmiana polega na dostosowaniu treści tych przepisów do zaproponowanego w ustawie nazewnictwa;

– ust. 1 pkt 6 lit. a – zmiana przepisów polega na dostosowaniu treści przepisów do nowej, wykorzystywanej w ustawie ujednoliconej siatki pojęć, takich jak „spółka”, „wspólnicy”; zmiana ma na celu objęcie zakresem tych regulacji wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

– ust. 1 pkt 9 – zmiana dostosowawcza polegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na S.K.A.;

– ust. 1 pkt 9a i ust. 2 – dodana jednostka redakcyjna określa wartość przychodu osiąganego przez wspólnika przy wnoszeniu wkładu niepieniężnego do spółek niemających osobowości prawnej, będących podatnikami podatku dochodowego w przypadkach nieobjętych pkt 9, tj. gdy z wniesieniem wkładu niepieniężnego nie jest związane obejmowanie udziałów lub akcji o określonej wartości nominalnej; przepis przewiduje, iż w takim przypadku kwota przychodu będzie odpowiadać wartości wkładu niepieniężnego wskazanej w umowie spółki. Zmiana w ust. 2 odsyła do odpowiedniego stosowania w tym zakresie art. 19 ustawy PIT, co oznacza, że wysokość przychodu podlega weryfikacji do wartości rynkowej;

– ust. 1a – zmiana polega na wskazaniu momentu uzyskania przez wspólnika przychodu z tytułu wnoszenia wkładu niepieniężnego do spółki w przypadku, o którym mowa w pkt 9a, oraz rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu;

Art. 2 pkt 7 – (zmiana dotycząca art. 21)

– ust. 1 pkt 50a – zmiana jest związana z rozszerzeniem zakresu podmiotowego w ustawie CIT, w tym na S.K. i S.K.A.;

– ust. 1 pkt 51 – zmiana ma na celu objęcie zakresem regulacji zwrotu dopłat wniesionych do spółek niebędących osobami prawnymi, będących podatnikiem podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A., do wysokości wniesionych dopłat;

– ust. 1 pkt 105 – zmiana polega na rozszerzeniu zakresu regulacji na dochody ze zbycia udziałów w spółce niebędącej osobą prawną będącej podatnikiem podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A., które przez zbywającego zostały nabyte w drodze spadku lub darowizny – w części zapłaconego z tego tytułu podatku od spadków i darowizn;

– ust. 1 pkt 109 – zmiana polega na rozszerzeniu zakresu regulacji na przychody z tytułu wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną, będącej podatnikiem podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A., wkładów niepieniężnych w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;

– ust. 19 – zmiana ma na celu dostosowanie przepisu do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć (tj. udział (akcja)) oraz zastąpienie pojęcia „spółka handlowa” pojęciem „spółka”;

Art. 2 pkt 8 – (zmiana dotycząca art. 22)

– ust. 1e wprowadzenie do wyliczenia, pkt 2, 3 i 5 – zmiana dostosowawcza polegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

– ust. 1f – zmiana dostosowawcza polegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.; zmiana zawiera odniesienie do nowej kategorii przychodu określonego w art. 17 ust. 1 pkt 9a;

Art. 2 pkt 9 – (zmiana dotycząca art. 22g)

– ust. 1 pkt 5, ust. 14b – zmiana dostosowawcza podlegająca na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

– ust. 2 – zmiana ma na celu doprecyzowanie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną”; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 10 – (zmiana dotycząca art. 22h ust. 3b) – zmiana dostosowawcza – polega na rozszerzeniu zakresu podmiotowego przepisu na wszystkie spółki będące podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

Art. 2 pkt 11 – (zmiana dotycząca art. 22k ust. 11 i 13) – zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną”; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 12 – (zmiana dotycząca art. 23)

– ust. 1 pkt 9a – dodanie pkt 9a ma na celu uzupełnienie regulacji z pkt 9; dodanie nowej jednostki redakcyjnej skutkować będzie wyłączeniem z kosztów uzyskania przychodów odsetek wypłacanych przez spółki niebędące osobami prawnymi na rzecz ich wspólników (obecnie reguła ta wywodzona jest z pkt 9); pojęcie „udział kapitałowy” zdefiniowane zostało w art. 50 k.s.h. (jako udział odpowiadający wartości rzeczywiście wniesionego wkładu), natomiast „odsetki od udziału kapitałowego” oraz ich wysokość wynikają z art. 53 k.s.h. (zgodnie z którym wspólnik ma prawo żądać corocznie wypłacenia odsetek w wysokości 5% od swojego udziału kapitałowego, nawet gdy spółka poniosła stratę);

– ust. 1 pkt 10 – zmiana polegająca na zastąpieniu pojęć „spółka cywilna i osobowa spółka handlowa” pojęciem „spółka niebędąca osobą prawną”; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

– ust. 1 pkt 38 i 38b – zmiany mają na celu dostosowanie przepisów do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

– ust. 1 pkt 38c – zmiana ma celu dostosowanie przepisów do wykorzystywanej w ustawie siatki pojęć;

– ust. 1 pkt 45b – zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną”; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 13 – (zmiana dotycząca art. 23b ust. 3) – zmiana ma na celu uwzględnienie w treści tych przepisów pojęcia „spółka niebędąca osobą prawną”; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 14 – (zmiana dotycząca art. 24)

– ust. 5 pkt 1a, 1b, ust. 5e – zmiana polega na uzupełnieniu katalogu z art. 24 ust. 5 ustawy PIT o przysporzenia powstające u wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego, który z tytułu posiadanych udziałów w spółce (ogółu praw i obowiązków) otrzymuje przychód z wystąpienia ze spółki lub ze zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce, porównywalny do dochodu z umorzenia udziałów lub akcji w spółce wymienionego w pkt 1 art. 24 ust. 5 ustawy PIT;

– ust. 5d – zmiana ma na celu dostosowanie przepisu do przyjętej w projekcie siatki pojęciowej;

– ust. 5 pkt 9 – dodano przepis rozszerzający katalog przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych o przychody z tytułu odsetek od udziału kapitałowego, zdefiniowane w art. 53 k.s.h., wypłacane na rzecz wspólników spółek niebędących osobami prawnymi będących podatnikami podatku dochodowego;

– ust. 5 pkt 3, 4 i 8 oraz ust. 8 – zmiana przepisów polega na dostosowaniu treści przepisów do nowej, ujednoczonej siatki wykorzystywanych w ustawie pojęć; zmiana ma na celu objęcie zakresem tych regulacji wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

– ust. 8a i 8b – zmiana ma na celu ujednoczenie używanej w ustawie siatki terminologicznej w odniesieniu do pojęcia „wspólnik” oraz precyzuje kwestię zakresu podmiotowego stosowania przepisów o wymianie udziałów;

– ust. 17 i 18 – zmiana ma na celu zastąpienie pojęcia „spółki mające osobowość prawną” pojęciem „spółki kapitałowe”;

Art. 2 pkt 15 – (zmiana dotycząca art. 30a ust. 6a – 6e) – dodaje się kolejne jednostki redakcyjne, które przewidują przyznanie komplementariuszom prawa do odliczania,

w okresie nieprzekraczającym kolejnych 5 lat podatkowych, podatku zapłaconego przez spółki S.K. i S.K.A, w części w jakiej zapłacony przez S.K. lub S.K.A. podatek ekonomicznie obniżał wypłacony komplementariuszowi zysk ze spółki. Limity przysługujące wspólnikowi z tytułu uczestnictwa w różnych S.K. lub S.K.A. nie będą podlegać sumowaniu.

Art. 2 pkt 16 – (zmiana dotycząca art. 30b ust. 1, ust. 2 pkt 4 i 5, ust. 4 oraz ust. 6) – zmiany mają na celu dostosowanie obowiązujących przepisów do nowej siatki pojęciowej związanej z rozszerzeniem zakresu podmiotowego w ustawie CIT oraz objęcie zakresem tych regulacji wszystkich spółek będących podatnikami podatku dochodowego, w tym S.K. i S.K.A.;

Art. 2 pkt 17 – (zmiana dotycząca art. 41)

– ust. 4e – zmiana mająca na celu wskazanie, iż spółki niebędące osobami prawnymi będące podatnikami podatku dochodowego są zobowiązane jako płatnik, w przypadku wypłaty świadczeń z tytułu udziału w zyskach osób prawnych stosować odliczenia od zryczałtowanego podatku, o których mowa w art. 30a ust. 6a–6e.;

– ust. 5 – zmiana przepisu polega na dookreśleniu, od jakiej daty liczy się 14-dniowy termin, w ciągu którego płatnik jest zobowiązany pobrać podatek w razie przeznaczenia dochodu na podwyższenie kapitału zakładowego, w przypadku gdy z podwyższeniem kapitału zakładowego nie wiąże się wymóg jego rejestracji; zmiana ta związana jest z rozszerzeniem zakresu podmiotowego przepisu art. 24 ust. 5 pkt 4;

Art. 2 pkt 18 – (zmiana dotycząca art. 44 ust. 7b, 7g pkt 1 i ust. 11) – zmiana ma na celu zastąpienie pojęcia „spółka niemająca osobowości prawnej” pojęciem „spółka niebędąca osobą prawną”; zmiana ta ma charakter redakcyjny i nie wpływa na zmianę treści normy prawnej;

Art. 2 pkt 19 – (zmiana dotycząca załącznika nr 3 do ustawy) – zmiana załącznika stanowi konsekwencję nadania nowego brzmienia art. 24 ust. 8a;

Zmiany w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (art. 3)

Art. 3 – (zmiana dotycząca art. 2 pkt 3 lit. a i b) – zmiana przepisu ma wyłącznie na celu uwzględnienie zmiany zakresu podmiotowego ustawy CIT o S.K. i S.K.A.; w związku z tym lit. a art. 2 pkt 3 uzupełniono o S.K. i S.K.A., a z lit. b art. 2 pkt 3 wykreślono wspólników tych spółek;

Przepisy przejściowe i końcowe (art. 4–10)

Art. 4 – w ust. 1 wprowadzono zasadę, zgodnie z którą przepisy ustawy PIT i CIT, w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą, związane z nadaniem S.K. oraz S.K.A. podmiotowości prawno-podatkowej stosuje się począwszy od pierwszego dnia roku obrotowego tych spółek rozpoczynającego się pod dniem 31 grudnia 2013 r. W sytuacji gdy S.K. albo S.K.A. powstanie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy zmieniającej i jej rok obrotowy nie będzie pokrywał się z rokiem kalendarzowym, a także gdy S.K. lub S.K.A. po tym dniu dokona zmiany roku obrotowego S.K. lub S.K.A. będą zobowiązane do zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego na dzień 31 grudnia 2013 r. W takim przypadku pierwszy rok podatkowy spółki rozpocznie się z dniem 1 stycznia 2014 r. i trwać będzie do końca przyjętego roku obrotowego (ust. 2).

Art. 5 – celem wprowadzenia przepisu jest stworzenie takiego stanu prawnego, w którym skutki ekonomiczne u wspólnika S.K. i komplementariusza S.K.A. dotyczące prawa do rozliczania strat, pozostałyby niezmienione w możliwie szerokim zakresie. Straty z działalności gospodarczej powstałe przed dniem, od którego stosuje się przepisy ustawy związane z nadaniem S.K. i S.K.A. podmiotowości prawno-podatkowej, podlegać będą odliczeniu od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej i spółce komandytowo-akcyjnej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów, o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z ogólnymi zasadami rozliczania strat z działalności gospodarczej. Na analogicznych zasadach będzie rozliczana strata przez wspólnika S.K. albo komplementariusza S.K.A. będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy przed tym dniem ponieśli straty z działów specjalnych produkcji rolnej.

W przypadku strat poniesionych przed dniem, od którego stosuje się przepisy ustawy związane z nadaniem S.K. i S.K.A. podmiotowości prawno-podatkowej, okres pięciu lat przewidziany na rozliczanie strat liczyć należy począwszy od roku następującego po roku, w którym poniesiono stratę, a nie począwszy od dnia wejścia w życie ustawy.

Art. 6 – treść tych przepisów jest konsekwencją nadania S.K. i S.K.A. statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Celem przepisu jest uniknięcie ponownego

opodatkowania dochodów wspólników z tytułu udziału (akcji) w S.K. i S.K.A. w momencie likwidacji spółki, wystąpienia wspólnika ze spółki lub odpłatnego zbycia udziału (akcji) w spółce, w tym poprzez wniesienie tego udziału (akcji) do innej spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego lub do spółdzielni.

Art. 7 – przepisy stanowią realizację zasady niedziałania prawa wstecz oraz zachowania praw nabytych w stosunku do zysku wypracowanego w S.K. oraz S.K.A. przed dniem 1 stycznia 2014 r. W tym celu wprowadzają wyłączenie ze stosowania przepisów art. 1 i 2 ustawy zmieniającej tego zysku, z wyjątkiem zysku przypadającego na akcjonariusza. Zasada ta dotyczy również odpowiednio podmiotów powstałych z przekształcenia spółki komandytowej w spółkę kapitałową albo spółkę komandytowo-akcyjną.

Przepis przewiduje również wyłączenie ze zwolnienia z opodatkowania dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach S.K.A. zysków wypłaconych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, lecz osiągniętych przed dniem 1 stycznia 2014 r. Ma to przeciwdziałać sytuacji, w której zwolnienie przyznawane byłoby w odniesieniu do zysków wcześniej nieopodatkowanych, ani na poziomie S.K.A., ani na poziomie akcjonariusza. Jednocześnie, w celu wyeliminowania potencjalnych wątpliwości dotyczących określenia części zysku, jaka korzysta ze zwolnienia, wprowadza się zasadę, iż zysk wypłacany po dniu 1 grudnia 2014 r. w pierwszej kolejności jest zyskiem osiągniętym przed tą datą.

Art. 8 – przepis ust. 1 wprowadza zasadę kontynuacji przez S.K. i S.K.A. rozliczeń podatkowych dotyczących zdarzeń, jakie miały miejsce odpowiednio przed dniem 1 stycznia 2014 r. Chodzi o kontynuację podatkowej wyceny własnych składników majątkowych i zdarzeń mających wpływ na rozliczenia w podatkach dochodowych.

Przepis ust. 2 przewiduje, iż wspólnicy S.K. i S.K.A., którzy przed tym dniem dokonywali odliczeń wydatków na nabycie nowych technologii, poniesionych przez S.K. albo S.K.A., zachowują w dalszym ciągu prawo do tych odliczeń (na zasadach przewidzianych w art. 18b ustawy CIT oraz art. 26c ustawy PIT).

Przepis ust. 3 przewiduje kontynuację rozliczenia przez wspólników S.K. i S.K.A. zwolnienia przewidzianego w art. 25 ust. 11–16 ustawy wymienionej w art. 1 albo w art. 44 ust. 7a–7j ustawy wymienionej w art. 2, tj. kredytu podatkowego. Zakłada się, że wspólnicy S.K. i S.K.A. będą zobowiązani do „spłaty kredytu podatkowego” na

dotychczasowych zasadach, a jednocześnie nie będą do nich miały zastosowania przepisy o utracie prawa do zwolnienia.

Art. 9 – zmiana ma na celu realizację zasady niedziałania prawa wstecz w stosunku do spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych, które przed dniem wejścia w życie ustawy otrzymały pożyczki od podmiotów powiązanych w sposób wskazany w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy CIT. W związku z tym proponuje się wyłączenie stosowania nowego brzmienia tych przepisów w stosunku do pożyczek udzielonych tym podmiotom, w przypadku, w którym kwota udzielonej podatnikowi pożyczki (kredytu) została S.K. lub S.K.A. faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. W takim przypadku, tj. kiedy kwota udzielonej pożyczki (kredytu) została faktycznie przekazana przed wejściem w życie niniejszej ustawy, przepisy art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy CIT nie będą miały zastosowania.

Art. 10 – przepis przewiduje odroczenie wejścia w życie przepisów ustawy zmieniającej w stosunku do podatników, dla których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy. Odroczenie nie znajduje zastosowania do przychodów i kosztów uzyskania przychodów, których źródłem jest udział w S.K. i S.K.A., z wyjątkiem przychodów i kosztów ich uzyskania ze spółki, o której mowa w art. 4 ust. 1 ustawy zmieniającej.

Art. 11 – Przepis określa datę wejścia w życie przepisów ustawy zmieniającej na dzień 1 stycznia 2014 r. Wyjątek stanowi przepis wymieniony w art. 4 ust. 2, który wejdzie w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy.

Przepisy ustawy nie podlegają notyfikacji zgodnie z trybem określonym w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039, z późn. zm.).

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Podmioty, na które oddziałuje akt normatywny

Projektowana ustawa bezpośrednio dotyczy S.K. i S.K.A. mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz ich wspólników.

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

Szacuje się, że objęcie S.K.A. opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych wpłynie na wzrost dochodów sektora finansów publicznych z tytułu tego podatku w pierwszym roku obowiązywania regulacji w kwocie ok. 294 mln zł, w tym dochodów budżetu państwa w kwocie 227 mln zł, a dochodów jednostek samorządu terytorialnego w kwocie 67 mln zł.

W okresie od 2003 r. do 2012 r. nastąpił wzrost liczby S.K.A. w Polsce. W latach 2010 i 2011 odnotowano wzrost (r/r) rzędu 46% i 42%, jednak najwyższy w 2012 r., tj. 88%.

Rok ³	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Liczba S.K.A.	19	27	49	123	284	570	745	1 089	1 548	2 908

Zródło: MS

Zauważalny wzrost liczby zakładanych S.K.A. nastąpił po roku 2007, przy czym najbardziej dynamiczny wzrost nastąpił w ostatnich latach, tj. w okresie kiedy podatnikom znane były korzystne orzeczenia NSA w zakresie omawianego zagadnienia. Tendencja ta nasiliła się po wydaniu uchwały NSA z dnia 16 stycznia 2012 r. W okresie od 1 stycznia 2012 r. do 31 grudnia 2012 r. powstało ok. 1,4 tys. takich podmiotów, tj. 47% wszystkich S.K.A. funkcjonujących w dniu 31 grudnia 2012 r. Dane te świadczą o dużym prawdopodobieństwie tego, iż to możliwość optymalizacji podatkowej była czynnikiem odgrywającym wyłączną lub decydującą rolę w podejmowaniu przez podatników decyzji o założeniu S.K.A. Oceniając skutek finansowy, uwzględniono więc obecne preferencje podatkowe S.K.A. wynikające m.in. z orzeczenia NSA w zakresie omawianego zagadnienia.

W celu oszacowania skutków finansowych włączenia S.K.A. do zakresu podmiotowego ustawy CIT przyjęto liczbę podmiotów z ostatniego okresu sprawozdawczego oraz

³ Stan w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego.

dochód w kwocie 0,8 mln zł, tj. na poziomie przeciętnego dochodu podatników CIT (bez banków i pozostałych instytucji finansowych) z rozliczenia za 2011 r. Dokonując oszacowania, wzięto pod uwagę projektowane regulacje w zakresie możliwości dokonywania przez komplementariuszy będących zarówno osobami prawnymi, jak i osobami fizycznymi, potrącenia od podatku z tytułu udziału w zysku S.K.A., podatku zapłaconego przez spółkę w części odpowiadającej udziałowi w zysku komplementariusza. Wzięto też pod uwagę, że w przypadku akcjonariuszy będących osobami prawnymi znajdzie zastosowanie zwolnienie z dyrektywy. Uwzględniono również fakt, że w 2014 r. S.K.A. zapłaciłyby zaliczki na podatek dochodowy z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej za jedenaście miesięcy roku podatkowego.

W przypadku gdy konsekwencją projektowanej regulacji będzie przekształcenie S.K.A. powstałych w celu dokonania optymalizacji podatkowej w inną formę prowadzenia działalności, szacowany wzrost dochodów sektora finansów publicznych może okazać się niższy.

Objęcie S.K. opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych nie wpłynie na wysokość dochodów sektora finansów publicznych z tytułu podatku dochodowego. Nastąpi bowiem przesunięcie obciążenia z poziomu wspólników spółki (komplementariusza i komandytariusza), którzy opłacali podatek dochodowy PIT lub CIT w zależności od rodzaju podmiotu, na poziom spółki. Dodatkowo w przypadku, gdy komandytariuszem będzie osoba fizyczna, można spodziewać się dodatkowych dochodów budżetowych z podatku PIT od dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Z uwagi jednak na brak danych odnośnie wspólników S.K., trudno ocenić skutki finansowe z tego tytułu.

Podobnie jak w przypadku S.K.A. w analizowanym okresie obserwowany jest wzrost zainteresowania tą formą prowadzenia działalności. Największy wzrost liczby S.K., bo wynoszący 50%, 62% i 48%, odnotowano w latach 2006–2008.

Rok ⁴	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Liczba S.K.	535	789	1 057	1 581	2 569	3 813	5 023	6 446	8 330	10 604

Źródło: MS

⁴ Stan w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego.

Nie przewiduje się wzrostu obciążeń administracyjnych związanych z wprowadzeniem dwupoziomowego opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez wspólników prowadzących działalność gospodarczą w formie S.K.A. i S.K. W niektórych sytuacjach może dojść do zmniejszenia tych obowiązków. Należy bowiem zauważyć, że już obecnie zarówno S.K.A., jak i S.K., zobligowane są do prowadzenia ewidencji księgowej zgodnie z ustawą o rachunkowości, a na samych udziałowcach spoczywa obowiązek składania odrębnych zeznań podatkowych z osiągniętego przez nich dochodu i zapłaty należnego podatku. Na gruncie obecnego projektu to na samej spółce będzie ciążył obowiązek złożenia zeznania. Również na spółce będzie ciążył obowiązek poboru podatku z tytułu wypłaty wspólnikom zysku.

Projektowane rozwiązania nie wpłyną na poziom wydatków sektora finansów publicznych, w tym wydatków budżetu państwa oraz wydatków jednostek samorządu terytorialnego.

Wdrożenie i realizacja projektowanej ustawy nastąpi w ramach obecnych kosztów funkcjonowania administracji podatkowej.

3. Konsultacje społeczne

Projekt ustawy został poddany konsultacjom społecznym z następującymi podmiotami:

- 1) Business Centre Club
- 2) Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
- 3) Polska Rada Biznesu
- 4) Krajowa Izba Gospodarcza
- 5) Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”
- 6) Trójstronna Komisja ds. Społeczno-Gospodarczych
- 7) Związek Banków Polskich
- 8) Krajowa Izba Radców Prawnych
- 9) Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
- 10) Krajowa Rada Doradców Podatkowych
- 11) Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
- 12) Polska Izba Ubezpieczeń
- 13) Związek Rzemiosła Polskiego
- 14) Izba Gospodarcza Towarzystw Emerytalnych
- 15) Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami

- 16) Przewodniczący Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych (OPZZ)
- 17) Przewodniczący Niezależnego Samorządnego Związku Zawodowego „Solidarność”
- 18) Forum Związków Zawodowych – Zarząd Główny
- 19) Polska Izba Handlu
- 20) Centrum Cen Transferowych
- 21) Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych
- 22) Giełdy Papierów Wartościowych
- 23) Związek Polskiego Leasingu
- 24) Izba Domów Maklerskich
- 25) Polskie Stowarzyszenie Inwestorów Kapitałowych.

Ponadto, projekt został przekazany do opinii Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. Projekt uzyskał pozytywną opinię tej Komisji.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.) projekt został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej z chwilą przekazania do uzgodnień z członkami Rady Ministrów. Od tego momentu każdy zainteresowany miał możliwość zgłosić uwagi do projektu ustawy (art. 7 ust. 1 ww. ustawy). Na podstawie ustawy o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa żaden podmiot nie zgłosił zainteresowania uczestnictwem w pracach nad projektem.

Spośród wyżej wymienionych podmiotów uwagi do regulacji przewidującej upodmiotowienie na gruncie CIT spółki komandytowo-akcyjnej oraz spółki komandytowej przekazali następujący partnerzy społeczni:

- 1) Business Centre Club (BBC)
- 2) Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan” (PKPP „Lewiatan”)
- 3) Związek Banków Polskich (ZBP)
- 4) Krajowa Izba Radców Prawnych (KIRP)
- 5) Krajowa Rada Doradców Podatkowych (KRDP)
- 6) Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny (SKwP)
- 7) Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami (IZFiA).

Uwagi w zakresie ww. regulacji zgłosiła również Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji (POHiD).

Część partnerów społecznych popiera kierunek proponowanych zmian (SKwP i ZBP), wskazując jednocześnie na potrzebę przyjęcia podejścia o charakterze systemowym i w tym celu rozszerzenia zakresu proponowanych zmian o pozostałe spółki osobowe (ZBP). Z drugiej zaś strony przedstawiano stanowiska negatywne sprzeciwiające się w szczególności zmianom dotyczącym S.K., oceniając ją jako niepotrzebną, nakierowaną wyłącznie na zwiększenie obciążeń podatkowych przedsiębiorców (a nie na przeciwdziałanie „optymalizacji podatkowej”), jak również niezgodną z praktyką większości państw, która traktuje S.K. jako spółkę transparentną. Przeciwno rozwiązaniu zaproponowanemu w projekcie wysuwane są liczne zarzuty natury prawnej (niezgodność z Konstytucją, prawem UE) oraz gospodarczej (zmniejszenie inwestycji zagranicznych, zmniejszenie możliwości prowadzenia przedsięwzięć innowacyjnych, wyeliminowanie tego typu spółek z rynku z uwagi na nieopłacalność prowadzenia działalności, tj. podwójne opodatkowanie, mimo że prowadzenie działalności w tej formie zapewnia liczne korzyści biznesowe, regres na rynku FIZ).

Krytycznie odnosząc się do propozycji przepisu wprowadzającego dwupoziomowe opodatkowanie zysków S.K. i S.K.A partnerzy społeczni proponują wprowadzenie zwolnienia z podatku wypłaty dywidendy lub bieżące opodatkowanie akcjonariuszy, a nie samej spółki.

Zasadnicze zarzuty w zakresie niezgodności z Konstytucją koncentrują się na naruszeniu zasady równości wobec prawa:

- a) S.K. w stosunku do innych spółek osobowych,
- b) komandytariusza w stosunku do wspólników innych spółek osobowych
– z uwagi na takie same zasady wypłaty zysku oraz charakter udziału wspólników w spółce,
- c) S.K.A i S.K. w stosunku do spółek kapitałowych (niewłączanie ich do przepisów dotyczących podatkowej grupy kapitałowej, wymiany udziałów, jak również przepisów dyrektyw UE).

Ponadto podnoszone są zarzuty naruszenia zasad: pewności prawa, lojalności, ochrony praw nabytych i interesów w toku (przedsięwzięcia długoterminowe), niedziałania

prawa wstecz, swobody prowadzenia działalności gospodarczej (znaczne ograniczenie liczby dostępnych form spółek) oraz zarzuty dotyczące przepisu przewidującego skrócenie roku obrotowego S.K. i S.K.A. oraz braku przepisów przejściowych.

W zakresie mechanizmu odliczania na poziomie komplementariusza podatku zapłaconego przez S.K.A. lub S.K. zgłoszono postulat rezygnacji z 5-letniego limitu czasowego w stosowaniu tego mechanizmu.

Stanowisko projektodawcy:

Wiele z uwag o charakterze ogólnym kwestionuje zmiany wyłącznie poprzez przywołanie korzyści, jakie wiążą się dla przedsiębiorców i gospodarki z funkcjonowaniem mechanizmu pozwalającego na bieżące nieopodatkowywanie dochodów (niewymagającego ponadto notyfikacji jako pomocy publicznej). Tego typu argumenty pozostają w sprzeczności z istotą proponowanych zmian dotyczących S.K.A., przez co nie mogą zostać uwzględnione. Podzielić można natomiast pogląd o zróżnicowanym „charakterze gatunkowym” zmian w odniesieniu do S.K. i S.K.A. Obecny stan prawny w zakresie S.K.A. powoduje, iż spółka ta jest podstawowym wehikułem unikania bieżącego opodatkowania dochodów. Nie ma zatem żadnych wątpliwości, że projektowane zmiany służą wyeliminowaniu optymalizacji podatkowej. W zakresie zaś dotyczącym S.K. preferencyjne opodatkowanie (rozpatrywane w odniesieniu do spółek kapitałowych) wynika z rozwiązań o charakterze systemowym. Pomimo bowiem istnienia ograniczenia odpowiedzialności komandytariusza do wysokości sumy komandytowej, korzysta on z przywileju opodatkowania dochodów osiągniętych z tytułu działalności gospodarczej wyłącznie na jednym poziomie. Rozwiązania te stanowią zatem zachętę do przekształcania spółek kapitałowych w S.K. w celu zmniejszenia poziomu opodatkowania. Uwzględniając jednak sytuację ustrojową tych spółek, brak jest podstaw prawnych do różnicowania sytuacji prawno-podatkowej wspólników S.K. i S.K.A.

Zgodnie z przyjętymi przez projektodawcę założeniami w stosunku do zysków otrzymywanych przez komplementariuszy S.K. i S.K.A. przewidziano mechanizm unikania dwupoziomowego opodatkowania dochodów generowanych przez S.K. i S.K.A. Różnica w opodatkowaniu wspólników spółek jawnych i partnerskich w stosunku do komplementariuszy S.K. i S.K.A. sprowadza się zatem wyłącznie do różnic w przyjętej technice legislacyjnej opodatkowania tych dochodów na poziomie

spółki albo jej wspólników, a nie w zakresie opodatkowania dochodów tych spółek, w części przypadającej na wspólników ponoszących nieograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania spółki.

Nie zasługuje na uwzględnienie propozycja alternatywnego podejścia polegającego na bieżącym opodatkowaniu akcjonariuszy S.K.A., gdyż nie rozwiązuje ona problemu związanego z optymalizacją wykorzystującą struktury z udziałem FIZ. Nie jest również możliwe zaakceptowanie postulatu zwolnienia z opodatkowania wypłacanych dywidend, gdyż jej uwzględnienie stworzyłoby stan nierówności w ramach zasad opodatkowania wspólników/akcjonariuszy podatników CIT (względem akcjonariuszy S.A. i udziałowców sp. z o.o.). W szczególności dotyczyłoby to wspólników będących osobami fizycznymi. Problem w mniejszym stopniu dotyczy zaś wspólników będących podatnikami CIT. Już obecnie projekt przewiduje bowiem, że akcjonariusz S.K.A. i komandytariusz S.K. korzystać będą ze zwolnienia przewidzianego w art. 22 ust. 4 ustawy CIT.

Należy podkreślić – na co zwracała uwagę w swej opinii Rada Legislacyjna – iż nie ma przeszkód natury konstytucyjnej, systemowej do zróżnicowania zasad opodatkowania w ramach spółek osobowych. Tego rodzaju zróżnicowanie w pewnym stopniu już istnieje w systemie podatku dochodowego – w zakresie dotyczącym katalogu podmiotów, które mogą być opodatkowane zryczałtowanym podatkiem od przychodów, a także prowadzić podatkową ksiązkę przychodów i rozchodów. W ocenie projektodawcy przewidziane w k.s.h. rozwiązania odnośnie zasad podziału zysku nie mogą przesądzać o kształcie przepisów podatkowych. Wywodzenie z nich systemowych różnic w zasadach opodatkowania akcjonariusza S.K.A. i komandytariusza S.K. nie jest zasadne. Przyjmując, że k.s.h. jest w tym zakresie wyznacznikiem do konstruowania rozwiązań podatkowych, należy zauważyć, iż status akcjonariusza i komandytariusza jest zbliżony na gruncie prawa handlowego. Chodzi w szczególności o oparcie uczestnictwa tych podmiotów w spółkach osobowych w większym stopniu na elemencie kapitałowym, czego wyraz stanowi zakres odpowiedzialności wspólników oraz ich uczestnictwa w tych spółkach.

Niewłączenie S.K. i S.K.A. do zakresu podmiotowego przepisów o podatkowych grupach kapitałowych (PGK) wynika ze specyfiki tych spółek, polegającej na braku kapitału zakładowego (S.K.) lub istnieniu obok kapitału zakładowego innego kapitału

w ramach kapitału podstawowego (S.K.A.). Powodowało to niemożność stosowania wprost regulacji odnoszących się do procentowego udziału w takim kapitale.

W odniesieniu do zastrzeżeń dotyczących dyrektyw UE należy podkreślić, iż S.K.A. i S.K. przyznano w projekcie te preferencje, do których nadania jest uprawniony jednostronnie ustawodawca krajowy (i które nie skutkują opodatkowaniem na wyższym poziomie w innym państwie). Uwzględnienie pozostałych zastrzeżeń w tym zakresie wymaga zmiany załączników do dyrektyw UE.

Większość z zarzutów dotyczących zasad konstytucyjnych jest w sposób oczywisty niezasadna. Największe wątpliwości wywołała propozycja art. 10 projektu dotycząca skrócenia roku obrotowego S.K. i S.K.A. mających rok obrotowy inny niż kalendarzowy. Uwzględniając zgłaszane zastrzeżenia oraz cel regulacji art. 10, jakim było przeciwdziałanie tworzeniu spółek (zmiany roku obrotowego) wyłącznie w celu skorzystania z przedłużonego okresu obowiązywania preferencyjnych zasad, zaproponowano w odniesieniu do S.K. i S.K.A. wprowadzenie zapisu, zgodnie z którym przepisy dotyczące skrócenia roku obrotowego dotyczyć będą wyłącznie tych spółek, które powstały lub zmieniły rok obrotowy po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy zmieniającej. Pozwoli to na pogodzenie interesów podmiotów prowadzących działalność w perspektywie roku obrotowego z celami regulacji.

W ocenie projektodawcy zaproponowany termin 5 lat na skorzystanie z prawa do odliczenia podatku zapłaconego przez S.K. i S.K.A jest terminem stosunkowo długim i pozwala na realizację tego prawa bez uszczerbku dla strategii gospodarczej realizowanej przez spółkę. Zaproponowane w projekcie rozwiązanie zostało powiązane z terminami przedawnienia zobowiązań podatkowych w celu zapewnienia skutecznego mechanizmu weryfikowania wysokości odliczanego podatku.

4. Wpływ aktu normatywnego na rynek pracy

Wejście w życie przepisów niniejszej ustawy, w krótkim terminie, powinno pozostać bez wpływu na rynek pracy. W dłuższym terminie, w związku z przywróceniem równych warunków konkurencji pomiędzy podmiotami gospodarczymi, nastąpi stopniowy wzrost zatrudnienia.

5. Wpływ aktu normatywnego na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw

Projektowane zmiany powinny uzupełnić inne działania zmierzające do ograniczenia zjawiska agresywnego planowania podatkowego wykorzystywanego przez część podatników. W efekcie doprowadzić to może do poprawy warunków rozwoju przedsiębiorczości i wzrostu konkurencyjności gospodarki, z którego skorzystają wszyscy podatnicy.

6. Wpływ aktu normatywnego na sytuację i rozwój regionalny

W związku z tym, iż planowanie podatkowe jest głównie domeną podmiotów zlokalizowanych w dużych ośrodkach miejskich, na wejściu w życie projektowanej regulacji powinny skorzystać w szczególności przedsiębiorstwa prowadzące działalność na terenach słabiej zurbanizowanych.

7. Wstępna ocena zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.