

Ewolucja modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych w podatkach dochodowych

Evolution of the model of taxation of restructuring events in income taxes

dr Andrzej Dmowski

Adwokat, doradca podatkowy

Streszczenie

Regulacje dotyczące procesów i zdarzeń restrukturyzacyjnych stanowią istotną część przepisów o podatkach dochodowych. Ewolucja zmian w podatkach, w szczególności w podatku dochodowym od osób prawnych i w podatku dochodowym od osób fizycznych, jest konsekwencją nie tylko harmonizacji prawa europejskiego, ale również uszczelniania modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych. Kluczowy wpływ na konsekwencje podatkowe transgranicznych zdarzeń restrukturyzacyjnych miały dwie dyrektywy tj.:

- 1) dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego¹ oraz
- 2) dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1132 z dnia 14 czerwca 2017 r. w sprawie niektórych aspektów prawa spółek².

Błędy i niejednoznaczności w zakresie implementacji wskazanych dyrektyw spowodowały wiele sporów interpretacyjnych w sprawie domniemanej zasady neutralności podatkowej związanej z reorganizacją spółek kapitałowych. Jednakże kluczowym wyzwaniem, przed którym stoi polski ustawodawca, jest prawidłowy sposób wdrożenia zmian w zakresie dopuszczalności na wspólnym rynku państw członkowskich Unii Europejskiej (UE) dwóch nowych zdarzeń restrukturyzacyjnych – z założenia neutralnych podatkowo – tj. transgranicznego podziału spółki kapitałowej do nowo zawiązanej spółki w innym kraju UE oraz transgranicznego przekształcenia spółki kapitałowej skutkującego zmianą rezydencji podatkowej na inną w innym kraju UE, łącznie z dostosowaniem formy prawnej do najbardziej zbliżonej do funkcjonującej w kraju nowej rezydencji podatkowej.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2121 z dnia 27 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek³ powinna być implementowana przez kraje członkowskie UE do lokalnych porządków prawnych najpóźniej do dnia 31 stycznia 2023 r. Nowe możliwości mogą być podstawą do realizacji swobód wspólnotowych (m.in. swobody przedsiębiorczości i przepływu kapitału w ramach wspólnego rynku UE) lub mogą stanowić podstawę do istotnych nadużyć podatkowych mających na celu unikanie lub uchylanie się od opodatkowania. Istotnym zagadnieniem będzie dostosowanie regulacji dotyczących podatku od niezrealizowanych zysków (tzw. *exit tax*) do nowych możliwości w zakresie transgranicznej realokacji aktywów i zobowiązań.

Słowa kluczowe: restrukturyzacja, transgraniczna restrukturyzacja, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, transgraniczny podział, transgraniczne przekształcenie spółki kapitałowej, dyrektywa 2017/1132, dyrektywa 2009/133/WE, dyrektywa 2019/2121, podatek od niezrealizowanych zysków, *exit tax*, model ewolucji podatków dochodowych.

Abstract

Restructuring processes and events constitute an important part of the regulation of income tax regulations. The evolution of changes in taxes, in particular in corporate income tax and personal income tax, is a consequence of not only the harmonization of European law, but also the tightening of the model of taxation of restructuring events. Two Directives had a key impact on the tax consequences of cross-border restructuring events, i.e.:

1. Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common taxation system applicable to mergers, divisions, divisions by separation, transfers of assets and exchanges of shares companies of different Member States and the transfer of the registered office of an SE or SCE from one Member State to another Member State and

2. Directive (EU) 2017/1132 of the European Parliament and of the Council of 14 June 2017 on certain aspects of company law.

Errors and ambiguities in the implementation of the aforementioned directives caused many interpretation disputes regarding the alleged principle of tax neutrality related to the reorganization of capital companies. However, the key challenge faced by the Polish legislator is the correct implementation of changes in the admissibility of two new restructuring events on the common market of the European Union Member States – tax-neutral by definition – i.e. the cross-border division of a capital company into a newly established company in another EU country, cross-border conversion of a capital company resulting in a change of tax residence to another in another EU country, including adaptation of the legal form to the most similar new tax residence functioning in the country. Directive (EU) 2019/2121 of the European Parliament and of the Council of November 27, 2019 amending Directive (EU) 2017/1132 with regard to cross-border conversions, mergers and divisions of companies should be implemented by EU Member States into local legal systems no later than 31 January 2023. New opportunities may be the basis for the implementation of Community freedoms (including the freedom of establishment and the movement of capital within the EU common market), or may constitute the basis for significant tax abuses aimed at tax avoidance or evasion. An important issue will be the adjustment of the regulations on the tax on unrealized profits (exit tax) to the new possibilities in the field of cross-border reallocation of assets and liabilities.

Keywords: restructuring, cross-border restructuring, personal income tax, corporate income tax, cross-border division, cross-border conversion of a limited company, directive 2017/1132, directive 2009/133/EC, directive 2019/2121, tax on unrealized profits, exit tax.

1. WSTĘP

Regulacje dotyczące procesów i zdarzeń restrukturyzacyjnych stanowią istotną część przepisów o podatkach dochodowych. Prawo podatkowe w Polsce ewoluowało w sposób naturalny wraz z rozwojem gospodarki oraz potrzebą dostosowania się do zachodzących w niej zmian w okresie transformacji ustrojowej, w szczególności związanych z przejściem na gospodarkę rynkową. Jednym z hamulców tych zmian było niedostosowanie prawa do nowych warunków ekonomicznych, co stało się jednym z pierwszych kluczowych aspektów przeprowadzania zmian w przepisach prawa. Efektem tych ewolucji, przyspieszonym dodatkowo w toku harmonizacji prawa europejskiego, były równoległe zmiany w podatkach dochodowych, w tym również w modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych.

Bez wątplenia działania restrukturyzacyjne w spółkach prawa handlowego mogą przybierać formę dość złożonych procesów wymagających kompleksowego spojrzenia prawnego i prawno-podatkowego. Mimo pewnego skomplikowania tego przedsięwzięcia przedsiębiorcy i udziałowcy spółek jednak decydują się na nie. Jakże są tego przyczyny? Wynikają one z dwóch aspektów: ekonomicznego i prawnego.

Aspekt ekonomiczny wiąże się przede wszystkim z doбором odpowiedniej strategii dążenia do ciągłego rozwoju podmiotu, a ta może być różna w zależności od zmian zachodzących na rynku, na którym dany podmiot działa. Restrukturyzacja – definiowana m.in. jako podziały albo przekształcenia danych podmiotów – może być również związana z ich rozwojem. Przykładowo z jednej spółki może zostać wydzielona odrębna spółka, która przejmie część funkcji i zadań tej pierwszej, aby doprowadzić do optymalizacji pracy oraz skupienia się na poszczególnych zadaniach w ramach prowadzonej działalności.

Powyższe łączy się pośrednio również z aspektem prawnym – przede wszystkim pod względem opodatkowania. Może dojść do sytuacji, że forma prawna, która była optymalna i zyskowna na początku prowadzenia danej działalności, w

dalszej perspektywie stanie się nieopłacalna. Należy mieć ponadto na względzie, że prawo także ulega zmianom, czasami dość niespodziewanie. Inną sytuacją, która może prowadzić do podjęcia decyzji o restrukturyzacji, jest wprowadzenie nowego sposobu opodatkowania danej formy prawnej. Przykładem powyższego są niedawne zmiany dotyczące opodatkowania spółek komandytowych⁴ podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Pod względem rodzaju transakcji dokonywanych celem przeprowadzenia restrukturyzacji „procesy restrukturyzacyjne można podzielić na następujące główne grupy:

- połączenia i podziały,
- przekształcenia,
- likwidacje,
- zbycie (sprzedaż bądź aport) części lub całości majątku⁵.

Według powyższego podziału procesy restrukturyzacyjne zostały unormowane w Kodeksie spółek handlowych⁶.

Ogólne informacje dotyczące łączenia spółek zawiera art. 491 k.s.h.⁷ Z kolei art. 492 § 1 k.s.h.⁸ dodaje, że połączenie może być dokonane na dwa sposoby, tj.: jako połączenie przez przejęcie lub przez zawiązanie nowego podmiotu. Dalsze przepisy doprecyzowują powyższe kwestie, tj. regulują m.in. łączenie spółek kapitałowych oraz transgraniczne łączenie spółek kapitałowych i spółki komandytowo-akcyjnej, przy czym każdemu z powyższych zagadnień jest poświęcony oddzielny rozdział Kodeksu spółek handlowych.

O podziale spółek jest mowa w dziale II tytułu IV k.s.h. Art. 528⁹ k.s.h. mówi o podziałach spółek kapitałowych na dwie lub więcej innych spółek kapitałowych. Art. 529 § 1 k.s.h.¹⁰ przedstawia cztery sposoby dokonania podziału.

O przekształcaniu spółek traktuje dział III tytułu IV k.s.h. Art. 551¹¹ dotyczy ogólnych reguł przekształcenia spółek.

Likwidacje spółek również zostały omówione w Kodeksie spółek handlowych w działach poświęconych poszczególnym spółkom. Należy też zwrócić uwagę na to, że nie każdy dział Kodeksu dotyczący danej spółki zawiera odrębne przepisy o jej likwidacji¹².

2. REGULACJE PRAWA UNIJNEGO W ZAKRESIE ZDARZEŃ RESTRUKTURYZACYJNYCH

Unormowanie procesów restrukturyzacyjnych stanowi również przedmiot zainteresowania prawa unijnego. Regulacje odnoszące się do procesów reorganizacyjnych spółek, w ujęciu szerokim – przedsiębiorców, w państwach członkowskich UE charakteryzują się zasadniczymi różnicami w zakresie katalogu dopuszczalnych transformacji oraz procedur, na podstawie których procesy te przebiegają. Wynika to z faktu, że regulacje harmonizujące są wprowadzane najczęściej za pomocą dyrektyw, a nie rozporządzeń. Powoduje to w wielu wypadkach powstawanie rozbieżności w ustawodawstwie wewnętrznym różnych krajów członkowskich. Co więcej, regulacje wspólnotowe skupiają się przeważnie na problematyce spółek kapitałowych, szczególnie spółek akcyjnych. Prawodawca krajowy posiada zatem znacznie większą swobodę w odniesieniu do innych typów spółek.

W trakcie rozwoju UE jej głównym zamysłem od zawsze była harmonizacja i tworzenie wspólnego rynku ekonomicznego, konkurencyjnego względem rynku światowego i pozbawionego barier wewnętrznych. Już w latach 90. ubiegłego wieku uznano, że jedną z tych barier jest kwestia nierównego traktowania transakcji restrukturyzacyjnych, rozumianych jako połączenia, przekształcenia, aporty, podziały ect. spółek. Dysproporcja była tym wyraźniejsza, gdy spojrzano na różnice między transakcjami zawieranymi przez spółki znajdujące się w tym samym państwie członkowskim a transakcjami transgranicznymi. Stanowiło to istotny problem nie tylko w kwestii budowania wspólnego rynku, ale również produktywności i konkurencyjności europejskich spółek w porównaniu do spółek na rynkach światowych. Brak jest jednak do dziś generalnych regulacji transformacji spółek w ustawodawstwie unijnym.

„[...] pierwotna regulacja zawarta w kodeksie spółek handlowych została oparta na dyrektywach unijnych. W zakresie łączenia się była to trzecia dyrektywa Rady z 9.10.1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g Traktatu, dotycząca łączenia się spółek akcyjnych (78/855/EWG). Natomiast w zakresie podziału była to szósta dyrektywa Rady z 17.12.1982 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g Traktatu dotycząca podziału spółek akcyjnych (82/891/EWG)”¹³.

W celu zapewnienia harmonizacji w podejściu do kwestii restrukturyzacyjnych stosowane są obecnie m.in. następujące przepisy unijne:

- 1) dyrektywa 2008/7/WE¹⁴;
- 2) dyrektywa 2017/1132¹⁵;
- 3) dyrektywa 2009/133/WE¹⁶.

Zakres dyrektywy 2008/7/WE jest wyznaczony operacjami, które mogą być opodatkowane w państwach członkowskich podatkiem kapitałowym. Na celu ma przede wszystkim ujednoczenie prawodawstwa państw członkowskich, aby wyeliminować elementy, które mogłyby zakłócić konkurencyjność oraz swobodny przepływ kapitału. Omawiana dyrektywa wymienia przy tym enumeratywnie, które operacje są uznawane za wkład kapitałowy podlegający opodatkowaniu¹⁷. Jednocześnie wskazuje również, które działania restrukturyzacyjne nie są uważane na użytek tej dyrektywy za wkłady kapitałowe¹⁸. Podatkowi kapitałowemu nie podlegają także przeniesienia do spółki kapitałowej wszystkich aktywów i

pasywów innej spółki kapitałowej będącej w pełni własnością tej spółki¹⁹. Przepisy dyrektywy 2008/7/WE zostały transponowane w przepisach dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych²⁰, tak więc nie będą stanowiły przedmiotu dalszych rozważań w niniejszym artykule. Stanowią one jednak na tyle istotny element unijnego prawa dotyczącego restrukturyzacji spółek, że autor uznał za potrzebne wspomnienie o nich w tej pracy.

Dyrektywa 2017/1132 – po zmianach wprowadzonych dyrektywą 2019/2121 – reguluje trzy zagadnienia transformacji spółek. Najszerze zastosowanie znajduje kwestia transgranicznego połączenia spółek, gdyż dotyczy nie tylko spółek kapitałowych, ale również komandytowo-akcyjnych. Polskie prawo jest w tym zakresie niemalże tożsame z prawem unijnym. Pozostałe kwestie to łączenie i podział, lecz wyłącznie spółek akcyjnych. Polskie przepisy są więc znacznie bardziej rozbudowane niż przepisy unijne, gdyż obejmują również spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz – w ograniczonym sposób – spółki osobowe.

„Podstawowe założenia dyrektywy 2017/1132 nie różnią się przy tym od rozwiązań uprzednio obowiązujących i wcześniejsze uwagi pozostają aktualne. Tak jest na przykład w odniesieniu do podziału przez wydzielenie, który w dalszym ciągu jest traktowany w prawie wspólnotowym jako «inna czynność traktowana jako podział», choć ze zbliżonym reżimem prawnym ustalonym w drodze odesłania (art. 159 dyrektywy 2017/1132)”²¹.

Zakres dyrektywy 2009/133/WE obejmuje nie tylko restrukturyzację, które powodują zniknięcie dotychczasowych podmiotów przez połączenie i podziały, ale również te, które nie wywołują utraty bytu prawnego, jak np. przy podziale przez wydzielenie czy wymianie udziałów. Należy podkreślić, że dotyczy to wyłącznie transakcji transgranicznych, czyli odbywających się między spółkami istniejącymi w przynajmniej dwóch państwach członkowskich. Brak jest jednak przeciwwskazań, aby regulacje wewnętrzne państw były dostosowane do rozwiązań zawartych w omawianej dyrektywie²².

3. WPŁYW PRZEPISÓW UNIJNYCH NA ZMIANY W OPODATKOWANIU REORGANIZACJI SPÓŁEK – WYMIANA UDZIAŁÓW

Dostosowanie polskich przepisów do rozwiązań unijnych nie należało do prostych zadań. Przykładem tego są regulacje w zakresie wymiany udziałów. Pierwotna treść art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²³ powodowała, że przepis ten był kompletnie niezgodny z obowiązującą wtedy dyrektywą 90/434/EWG. Wynikało z niego bowiem, że warunkiem wyłączenia z przychodów podatkowych wartości udziałów w spółce zbywającej i nabywającej (tj. spółki, której udziały/akcje są przedmiotem wymiany) było podleganie w państwie członkowskim UE opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Dyrektywa 90/434/EWG nie stawiała jednak wobec spółki nabywanej warunku terytorialnego²⁴. Dodatkowo przepisy unijne wymagały od spółki nabywanej, aby posiadała jedną z form wymienionych w załączniku do przywołanej dyrektywy, była uznawana za rezydenta w tym państwie członkowskim i nie była jednocześnie rezydentem spoza UE oraz podlegała jednemu z podatków, bez możliwo-

ści wyboru lub wyłączenia²⁵. Redakcja wspomnianego art. 12 ust. 4d²⁶ została skorygowana ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²⁷, która nadała temu przepisowi nowe brzmienie²⁸.

Dostosowano przy tym również brzmienie przepisów do dyrektywy 2005/19/WE²⁹, tj. rozszerzono definicję wymiany udziałów, jak w opisanym powyżej punkcie b.

Warto podkreślić, że do tego momentu regulacje krajowe naruszały bezpośrednio art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym³⁰ (EOG) przez nieuwzględnienie wobec państw członkowskich EOG takich samych warunków jak wobec państw członkowskich UE. Art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. znowelizowano z uwagi na to, że jego pierwotne brzmienie ograniczało neutralność podatkową transakcji wymiany udziałów:

- 1) tylko do sytuacji, kiedy spółka uzyskiwała bezwzględna większość praw głosu w spółce;
- 2) tylko do spółek podlegających w państwie członkowskim UE opodatkowaniu od całości swoich dochodów.

Kolejna nowelizacja wspomnianego art. 12 ust. 4d nastąpiła z dniem 1 stycznia 2011 r.³¹ w celu lepszego dostosowania jego brzmienia do regulacji unijnych, w szczególności zaś art. 2 lit. d dyrektywy 2009/133/WE³². Efektem tych zmian była rezygnacja z pojęcia „spółki zbywającej” i zastąpienie jej terminem „udziałowcy (akcjonariusze)”. Enigmatycznie jednak uznano warunek rezydencji w UE i EOG jako kierowany w stronę „podmiotów biorących udział w tej transakcji”. „Zgodnie z nakazem wykładni pronunijnej trzeba uznać, że do podmiotów tych nie należy akcjonariusz – treść dyrektywy 2009/133/WE uzasadnia pogląd, że warunek ten go nie dotyczy”³³.

Warto zauważyć, że powyższa nowelizacja doprecyzowała kryteria, jakie powinny spełniać wszystkie podmioty zaangażowane w transakcję wymiany udziałów, tj. spółka nabywająca, spółka nabywana oraz akcjonariusze (udziałowcy) spółki nabywanej. Każdy z tych podmiotów powinien podlegać nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG.

Co istotniejsze, nowelizacja ta wprowadziła również przepisy odnoszące się do wymiany udziałów do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁴ w przypadku akcjonariusza wnoszącego udziały w spółce nabywanej do spółki nabywającej³⁵. Pod wpływem orzecznictwa sądów administracyjnych zwrócono bowiem słuszną uwagę na to, że akcjonariuszem może być także osoba fizyczna.

„Wniesienie przez akcjonariusza będącego osobą fizyczną posiadanych przez niego udziałów w spółce akcyjnej z siedzibą w Polsce (dające prawo do więcej niż 51% głosów) do spółki kapitałowej mającej siedzibę w innym Państwie Członkowskim UE, w zamian za udziały tej spółki kapitałowej, jest operacją wymiany udziałów, która objęta jest zakresem przedmiotowym wskazanej Dyrektywy [tj. dyrektywy 2009/133/WE – przyp. red.]”³⁶.

Art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podlegał dalszym zmianom. Najpierw z dniem 1 stycznia 2014 r.³⁷ zastąpiono termin „udziałowcy (akcjonariusze)” terminem „wspólnicy”, a od dnia 1 stycznia 2015 r.³⁸ – terminem „wspólnik”. Jednocześnie dodany został art. 12 ust. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Przepis ust. 4d stosuje się również w przypadku dokonania więcej niż jednej transakcji nabycia

udziałów (akcji), przeprowadzonych w okresie nieprzekraczającym 6 miesięcy liczonych począwszy od miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich nabycie, jeżeli w wyniku tych transakcji są spełnione warunki określone w tym przepisie” oraz art. 24 ust. 8c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.³⁹, którego treść była tożsama. Nie należy jednak tego przepisu odczytywać, jakoby transakcje te musiały być dokonane przez jednego wspólnika, gdyż dyrektywa 2009/133/WE podobnego warunku nie ustanawia⁴⁰.

Zmiana ta okazała się uciążliwa dla podatników, gdyż organy podatkowe zaczęły kwestionować transakcje, w których był zaangażowany więcej niż jeden podmiot (wspólnik) zbywający udziały. Doprowadziło to do licznych sporów przed sądami administracyjnymi. Poniższe przykłady orzeczeń⁴¹ świadczą o tym, że sądy odmawiały przyznania racji organom podatkowym⁴².

„[...] sąd przyjął, że – [...] na gruncie uregulowania art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p., w którym mowa jest wprawdzie o «wspólniku», a nie o «wspólnikach» – zawarta w tym przepisie norma dotyczyć może nabycia [udziałów] od kilku wspólników w ramach kilku transakcji, a nie nabycia od jednego wspólnika w ramach transakcji z nim zawieranych”⁴³.

Dodatkowo ukształtowała się linia orzecznicza, zgodnie z którą „za nieuprawniony i wadliwy uznać należy [...] pogląd, że zastosowanie przez ustawodawcę w art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p. zwrotu «spółka nabywa od wspólnika innej spółki udziały», a więc liczby pojedynczej w odniesieniu do «wspólnika» oznacza, że transakcja spełniająca wskazane w tym przepisie warunki dotyczyć może nabycia udziałów od jednego wspólnika w ramach kilku transakcji, a nie nabycia udziałów od kilku wspólników w ramach transakcji z nimi zawieranych”⁴⁴.

Przytoczone orzeczenia jasno wskazują, że zmiana w brzmieniu art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. jedynie przysporzyła podatnikom problemów. Efektem linii orzeczniczej ukształtowanej w tym zakresie było wydanie w dniu 7 maja 2021 r. przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej w sprawie stosowania przepisów o podatku dochodowym regulujących transakcje wymiany udziałów (akcji)⁴⁵. Minister stwierdził, że: „Uwzględniając stanowisko prezentowane w judykaturze należy zatem przyjąć za prawidłową taką interpretację przepisów art. 24 ust. 8a-8c ustawy PIT [tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – przyp. red.] oraz art. 12 ust. 4d, 11 i 12 ustawy CIT [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.], która dopuszcza ich stosowanie również w modelu, w którym większość głosów w spółce nabywanej jest uzyskiwana przez spółkę nabywającą w wyniku nabycia udziałów (akcji) w tej spółce od większej liczby udziałowców (akcjonariuszy) tej spółki w drodze odrębnych transakcji zawartych w okresie 6 miesięcy”⁴⁶. Kończy to zatem ponad pięcioletni okres sporów podatników z organami podatkowymi.

Modyfikacji w tym samym czasie uległ również art. 12 ust. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Początkowo po zmianie z dnia 1 stycznia 2011 r.⁴⁷ przepis ten wskazywał, że w przypadku nabycia przez nierezydenta w Polsce ust. 4d stosuje się wyłącznie wtedy, jeżeli jest on podmiotem wymienionym w załączniku nr 3 do tej ustawy lub spółką mającą siedzibę lub zarząd w innym niż państwo członkowskie UE państwie należącym do EOG. Wcześniej wyjątek dotyczył jedynie podmiotów wymienionych w załączniku nr 3. Noweli-

zacja z dnia 1 stycznia 2014 r.⁴⁸ wykluczyła element nieposiadania polskiej rezydencji podatkowej, a nowelizacja z dnia 1 stycznia 2015 r. nadała temu przepisowi obecne brzmienie⁴⁹. Co najciekawsze, ostatni warunek nie ma odpowiednika w dyrektywie 2009/133/WE, jest zatem z nią niezgodny.

Analogicznym zmianom podlegał art. 24 ust. 8b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

4. PODZIAŁ SPÓŁEK ORAZ JEGO KONSEKWENCJE PODATKOWE

Podział spółek kapitałowych na gruncie przepisów krajowych jest co do zasady neutralny podatkowo dla spółki dzielonej i dla spółki przejmującej bądź nowo związanej w konsekwencji podziału. Co prawda zależy od sposobu dokonywania podziału, a mianowicie czy jest to podział przez wydzielenie, czy np. podział przez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Niekiedy jednak czynność podziału może wywołać obowiązek wykazania przychodu do opodatkowania.

W obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 3e i 3f ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., do przychodów nie zalicza się:

„3e) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;

3f) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonego na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%”.

Regulacje dotyczące kwalifikacji kosztów zawiera natomiast art. 12 ust. 1 pkt 8b⁵⁰ przywołanej ustawy.

Historycznie zasada neutralności była uregulowana w art. 10 ust. 2⁵¹ ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., przepis ten został jednak uchylony w 2017 r.⁵² Zmiana ta została skorelowana z wprowadzeniem nowego źródła przychodu do podatku dochodowego od osób prawnych – zysków kapitałowych⁵³. Nowa regulacja nastęrcza dużo więcej wątpliwości interpretacyjnych w zakresie neutralności podatkowej zdarzeń restrukturyzacyjnych⁵⁴.

Kolejnym zagadnieniem podatkowym, o którym warto wspomnieć, jest regulacja o przeciwdziałaniu wykorzystaniu procesów podziału do unikania opodatkowania. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. znajduje się tzw. klauzula antyabuzywna. Mianowicie zgodnie z art. 12 ust. 13: „Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchYLENIE SIĘ OD OPODATKOWANIA”.

5. OPODATKOWANIE DOPŁAT PRZY PODZIALE SPÓŁEK

Jak już zostało wspomniane wcześniej, rodzaje podziałów spółek są określone w art. 529 § 1 k.s.h. Kwestia dopłat

związanych z podziałem spółek jest natomiast uregulowana w § 3⁵⁵ przywołanego artykułu.

Czy powyższa czynność może powodować powstanie przychodu podatkowego? Można się zastanawiać nad tym w kontekście art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie z tym przepisem do przychodów nie zalicza się dopłat wnoszonych do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, oraz w spółdzielniach i ich związkach – wartości wpisowego, przeznaczonych na fundusz zasobowy⁵⁶.

Ze względu na literalne brzmienie przepisu należy przyjąć, że wnoszenie dopłat przy podziale spółek (w kontekście art. 529 § 3 k.s.h.) nie powoduje powstania przychodu podatkowego. Analogiczne zdanie zostało przedstawione w artykule *Podatkowoprawne konsekwencje podziału spółek kapitałowych*⁵⁷.

6. KONSEKWENCJE PODZIAŁU SPÓŁKI DLA AMORTYZACJI ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Zdarzenia restrukturyzacyjne związane z podziałem spółek mogą również oddziaływać na amortyzację środków trwałych. Spółki przejmujące i nowo związane powinny przede wszystkim zwrócić uwagę na to, w jaki sposób ustalić wartość początkową amortyzowanych środków trwałych.

Ogólne zasady amortyzacji określają przepisy art. 16g ust. 9⁵⁸, 18⁵⁹ i 19⁶⁰ ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zasada kontynuacji metody wyceny środków trwałych oraz przyjętej metody amortyzacji ma zastosowanie do aktywów będących przedmiotem podziału/wydzielenia w ramach zorganizowanej części przedsiębiorstwa ze spółki dzielonej na spółkę przejmującą lub nowo związaną. Wciąż sprawiającym problemy zagadnieniem pozostaje tzw. ujawnianie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w wyniku podziału.

7. ZMIANY W OPODATKOWANIU PRZENIESIENIA MAJĄTKU W DRODZE WKŁADU NIEPIENIĘŻNEGO JAKO FORMA DZIAŁAŃ RESTRUKTURYZACYJNYCH

Jednym z przykładów działań restrukturyzacyjnych może być także przeniesienie majątku jednego podmiotu na inny podmiot w drodze wkładu niepieniężnego (aport). Zasady opodatkowania aportów należy rozpatrywać z punktu widzenia podmiotu, który dokonuje wkładu niepieniężnego, oraz odrębnie z punktu widzenia podmiotu, do którego aport jest wnoszony. Dużą zmienną co do konsekwencji podatkowych stanowi też przedmiot aportu, tj. czy przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, czy są to inne składniki majątku.

Ustawodawca zdecydował się także na wprowadzenie pewnych różnic w opodatkowaniu aportu na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi regulacjami art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., w przypadku gdy podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych wnosi wkład niepieniężny (inny niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część) do spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, powstanie u niego przychód z kapitałów pieniężnych. Wysokość tego przychodu równa

będzie wartości aportu określonej w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku – wartości wkładu określonej w innym dokumencie o podobnym charakterze. Jeżeli jednak wartość ta będzie niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, za przychód uważa się wartość rynkową takiego wkładu określoną na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego.

Do końca 2000 r. objęcie udziałów (akcji) w spółce lub wkładów w spółdzielni w zamian za aport nie stanowiło przychodu podatkowego. Ta kategoria przychodów pojawiła się w związku z nowelizacją ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. dokonaną z mocą od dnia 1 stycznia 2001 r. i mającą zastosowanie do udziałów, akcji lub wkładów objętych po dniu 31 grudnia 2000 r.⁶¹ Od dnia 1 stycznia 2014 r.⁶² opodatkowaniu podlega również wniesienie wkładów niepieniężnych do spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c lub d przywołanej ustawy (tj. np. spółki komandytowo-akcyjnej z siedzibą lub miejscem zarządu na terytorium RP)⁶³.

W tym miejscu warto zauważyć, że do końca 2016 r.⁶⁴, zgodnie z ówczesnym brzmieniem art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., przy wniesieniu do spółki wkładu niepieniężnego przychodem była wartość nominalna udziałów objętych w zamian za wkład niepieniężny. Dodatkowo w okresie od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. przychodem była również określona w umowie spółki wartość wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki, o której mowa w art. 5a pkt 28 lit. c lub d przywołanej ustawy (np. spółki komandytowo-akcyjnej z siedzibą w Polsce), za który nie były wydawane udziały lub akcje (obowiązujący do dnia 1 stycznia 2017 r.⁶⁵ art. 17 ust. 1 pkt 9a ww. ustawy)⁶⁶. Co warte podkreślenia, taka konstrukcja przepisów prowadziła do nadużyć polegających na ustalaniu wartości nominalnej obejmowanych udziałów poniżej ich wartości rynkowej, a pozostała część wartości była lokowana na kapitale rezerwowym i tworzyła tzw. *agio*. Powyższe pozwalało także na uniknięcie zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych od całej wartości, która trafiała do spółki. Podatek był płacony jedynie od tej części, która powiększała kapitał zakładowy (podstawowy) spółki.

Przychód z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce lub wkładów w spółdzielni w zamian za aport powstaje zgodnie z art. 17 ust. 1a⁶⁷ ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Podatnik uzyskujący przychód z tytułu aportu do spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych ma prawo do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów, które – stosownie do art. 22 ust. 1e przywołanej ustawy – na dzień objęcia udziałów co do zasady ustala się jako:

- 1) wartość początkową przedmiotu wkładu, zaktualizowaną zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszoną o sumę dokonanych przed wniesieniem tego wkładu odpisów amortyzacyjnych – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) jest środek trwały, albo
- 2) faktycznie poniesione, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów, wydatki na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) nie jest środek trwały.

W wyniku dodania ust. 1d do art. 17 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. od dnia 1 stycznia 2017 r. nie ustala się przychodu z tytułu wniesienia aportu, jeżeli przedmiotem wkładu niepie-

niężnego do spółki kapitałowej jest komercjalizowana własność intelektualna wniesiona przez podmiot komercjalizujący⁶⁸. Jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki jest przedsiębiorstwo albo zorganizowana część przedsiębiorstwa, to przychody uzyskane przez wnoszącego aport podlegają zwolnieniu przewidzianemu w art. 21 ust. 1 pkt 109 przywołanej ustawy.

Odrębnego omówienia wymaga sytuacja, gdy wnoszącym wkład niepieniężny jest podatnik podatku dochodowego od osób prawnych. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na znaczącą zmianę przepisów, która spowodowała rozszerzenie grona podatników tego podatku o spółki komandytowe oraz niektóre spółki jawne, które utraciły transparentność podatkową (przed zmianą przepisów spółki te nie były podatnikami podatku dochodowego, a jedynie ich wspólnicy w odpowiedniej proporcji rozliczali przychody i koszty spółki komandytowej na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych)⁶⁹.

Obecnie za podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych uważa się podmioty, o których mowa w art. 4a pkt 21 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.⁷⁰ Jeżeli podatnik tego podatku wniesie wkład niepieniężny do spółki również będącej podatnikiem tego podatku, osiągnie z tego tytułu przychód. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 wspomnianej ustawy przychodem tym będzie wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku – wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze. Jeżeli jednak wartość ta będzie niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem będzie wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego. Jest to więc analogiczna regulacja, jak ta przewidziana w podatku dochodowym od osób fizycznych. Przychód ten powstaje w momentach określonych w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.⁷¹

Koszty uzyskania przychodów również są ustalane podobnie jak na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych. Ich wysokość zależy od tego, co jest przedmiotem aportu. Co do zasady, jeśli przedmiotem aportu są:

- 1) środek trwały lub wartości niematerialne i prawne – kosztem uzyskania przychodów jest wartość początkowa przedmiotu wkładu, zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszona o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych;
- 2) składniki majątkowe inne niż środki trwałe, akcje, udziały, wierzytelności – kosztem uzyskania przychodów jest równowartość faktycznie poniesionych przez podatnika, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie tych składników majątkowych⁷².

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 25 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. do przychodów nie zalicza się wartości przedmiotu wkładu do spółki albo spółdzielni, jeżeli przedmiotem wkładu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

W przypadku wniesienia do spółki niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych wkładu niepieniężnego przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycz-

nych po stronie wnoszącego aport powstanie przychód, który na mocy art. 21 ust. 1 pkt 50b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. będzie zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym. Wniesienie aportu do spółki niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych będzie wówczas neutralne podatkowo dla wnoszącego.

Jeśli natomiast wnoszącym aport będzie podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, zastosowanie znajdzie regulacja zawarta w art. 12 ust. 4 pkt 3c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., zgodnie z którą nie stanowią przychodów przychody z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego, wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną. W konsekwencji taki aport będzie neutralny na gruncie podatku dochodowego również wtedy, gdy wnoszącym będzie podatnik podatku dochodowego od osób prawnych.

8. PRZYCHÓD W PRZYPADKU ŁĄCZENIA SIĘ SPÓŁEK ORAZ PRZYCHÓD WSPÓLNIKA SPÓŁKI DZIELONEJ W PRZYPADKU PODZIAŁU SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ

Art. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie tylko określa, co uważa się za przychód, lecz również w ust. 4 wymienia, co do przychodów się nie zalicza. Przykładowo zgodnie z ust. 4 pkt 12 do przychodów nie zalicza się „w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 8b, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną”.

Powyższe oznaczają, że co do zasady nie jest uznawana za przychód wartość emisyjna udziałów przydzielonych wspólnikowi spółki dzielonej. Wyjątek stanowi art. 12 ust. 1 pkt 8b przywołanej ustawy, zgodnie z którym przychodem jest „ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa; przepis art. 14 ust. 2⁷³ stosuje się odpowiednio”. W przypadku wystąpienia powyższego wyjątku koszt uzyskania przychodu ustala się na podstawie art. 15 ust. 1ma wspomnianej ustawy⁷⁴.

9. DATIO IN SOLUTUM A MAJĄTEK LIKWIDOWANEJ SPÓŁKI

Należy wspomnieć jeszcze o zmianach dotyczących opodatkowania przychodów w przypadku uregulowania w całości lub w części zobowiązania przez wykonanie świadczenia niepieniężnego.

Kwestię instytucji *datio in solutum* reguluje art. 14a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. W praktyce instytucja ta jest często wykorzystywana m.in. wtedy, gdy spółka, będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części ciążące na niej zobowiązanie, przykładowo z tytułu zaciągniętej pożyczki lub dywidendy.

Linia orzecznicza sądów przyjęta na gruncie brzmienia powyższego przepisu obowiązującego do dnia 31 grudnia

2020 r.⁷⁵ potwierdziła, że wydanie przez spółkę składników majątku swoim udziałowcom w ramach likwidacji nie rodzi powstania przychodu oraz związanego z nim obowiązku zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych. Mimo że orzecznictwo sądów administracyjnych jest w tej kwestii bogate, warto przywołać fragment uzasadnienia prawnego jednego z nowszych wyroków, tj. wyroku NSA z dnia 17 listopada 2020 r.⁷⁶ Sąd podkreślił, że wydanie (pozbycie się) rzeczy nie może co do zasady generować przychodu u tego, kto tę rzecz wydał. Wydanie rzeczy może rodzić przychód jedynie w specyficznych okolicznościach, takich jak ta przedstawiona w art. 14a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Jednakże NSA podkreślił również, że przychód może powstać jedynie po spełnieniu wymogów, które ustawodawca określił w danym przepisie.

„Wykonanie zobowiązania (w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki [kredytu], dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów [akcji]) przez spełnienie świadczenia niepieniężnego generuje przychód u dłużnika. Przy czym w art. 14a ust. 1 u.p.d.o.p. chodzi o spełnienie świadczenia niepieniężnego w miejsce świadczenia pieniężnego, do którego podatnik był zobowiązany, o czym świadczy po pierwsze użycie sformułowania o «wysokości zobowiązania», a po wtóre przykładowe wymienienie wyłącznie zobowiązań o charakterze pieniężnym (pożyczka, kredyt, dywidenda itd.). Innymi słowy, do zastosowania omawianego przepisu dochodzi w sytuacji kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek, tj.: 1) pomiędzy stronami musi istnieć stosunek zobowiązaniowy, na podstawie którego dłużnik obowiązany jest do zapłaty na rzecz wierzyciela określonej kwoty, 2) zobowiązanie musi być uregulowane przez wykonanie świadczenia niepieniężnego (gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie)”⁷⁷.

Z uwagi na powyższą linię orzeczniczą ustawodawca zmienił brzmienie art. 14a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.⁷⁸, dodając do wymienionych wcześniej zobowiązań fragment: „podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni”.

Jak zostało wskazane w uzasadnieniu omawianej nowelizacji: „Uwzględniając zatem fakt, iż linia orzecznicza sądów administracyjnych – wbrew jednoznaczному, wynikającemu z uzasadnienia do ustawy, celowi wprowadzenia do ustawy o CIT przepisu art. 14a – ogranicza zakres przypadków, w których przepis ten znajduje zastosowanie, zasadnym stało się wskazanie wprost w tym przepisie, iż obejmuje on swoją normą również przeniesienie przez likwidowaną spółkę (spółdzielnię) majątku rzeczowego na rzecz jej wspólników (akcjonariuszy, członków spółdzielni) tytułem podziału majątku likwidowanej osoby prawnej”⁷⁹.

10. NOWE ZDARZENIA RESTRUKTURYZACYJNE – TRANSGRANICZNY PODZIAŁ SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ ORAZ TRANSGRANICZNE PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁKI A SKUTKI W PODATKACH DOCHODOWYCH

Jednym z kluczowych wspólnotowych aktów prawnych w zakresie zdarzeń restrukturyzacyjnych jest wspomniana wyżej dyrektywa 2019/2121. Ustanawia ona środki dotyczące m.in. transgranicznych przekształceń, transgranicznych po-

łączeń i transgranicznych podziałów, transgranicznego łączenia się spółek kapitałowych. Jako nowe zdarzenie restrukturyzacyjne zostało zdefiniowane przekształcenie transgraniczne oznaczające operację, w której ramach spółka, która nie zostaje rozwiązana ani postawiona w stan likwidacji, przekształca formę prawną, w jakiej jest zarejestrowana w państwie członkowskim wyjścia, w formę prawną państwa członkowskiego przeznaczenia wymienioną w załączniku II i przenosi co najmniej swoją siedzibę do państwa członkowskiego przeznaczenia, zachowując przy tym osobowość prawną. Innymi słowy, transgraniczne przekształcenie sprowadza się do realokacji (przeniesienia) miejsca siedziby spółki kapitałowej z jednego kraju członkowskiego UE do innego kraju członkowskiego UE, z jednoczesnym „dostosowaniem” (przekształceniem) formy prawnej spółki występującej w jednym kraju do najbardziej zbliżonej formy prawnej spółki w tym innym kraju⁸⁰.

Co najważniejsze, omawiane zdarzenie restrukturyzacyjne nie powinno powodować likwidacji bytu prawnego spółki w jednym kraju członkowskim przy jednoczesnym rozpoczęciu (zawiązaniu) nowego bytu prawnego w innym kraju członkowskim. W ramach transgranicznego przekształcenia byt prawny podmiotu powinien być kontynuowany, lecz w zmienionej formie prawnej.

Obowiązujące przepisy Kodeksu spółek handlowych wskazują jako jedną z przyczyn obligatoryjnego rozwiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością⁸¹ oraz spółki akcyjnej⁸² przeniesienie ich siedziby poza terytorium Polski. Oczywiście polski ustawodawca jest zobligowany do zmiany tej regulacji z powodu konieczności implementacji dyrektywy 2019/2121, tj. przepisy przywołanego Kodeksu muszą wprost wskazywać, że transgraniczne przekształcenie polskiej spółki kapitałowej nie stanowi podstawy do otwarcia likwidacji spółki w Polsce.

Co najważniejsze, takie przekształcenie transgraniczne powinno być co do zasady neutralne podatkowo zarówno dla podmiotu podlegającego przekształceniu, jak i dla udziałowców lub akcjonariuszy będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych.

Odrębną czynnością, również korzystającą z przywileju neutralności podatkowej, jest transgraniczny podział spółki kapitałowej. Należy zaznaczyć, że przepisy dyrektywy 2019/2121 mają zastosowanie do podziałów transgranicznych spółek kapitałowych utworzonych zgodnie z prawem państwa członkowskiego i mających siedzibę, zarząd główny lub główne przedsiębiorstwo na terytorium Unii, pod warunkiem że co najmniej dwie ze spółek kapitałowych uczestniczących w podziale⁸³ podlegają prawu różnych państw członkowskich. Osoby fizyczne będące udziałowcami (akcjonariuszami) spółki dzielonej oraz spółki nowo zawiązanej w wyniku podziału w innym kraju UE nie powinny być opodatkowane w momencie objęcia tych udziałów (akcji) w wyniku podziału, a ewentualne opodatkowanie powinno być odroczone do momentu zbycia tych udziałów (akcji).

Omawiane zdarzenia restrukturyzacyjne mogą mieć doniosłe znaczenie dla interesów fiskalnych Skarbu Państwa. Można wyobrazić sobie sytuację, w której podatnik podatku dochodowego od osób prawnych (spółka kapitałowa) korzystał

z różnego rodzaju ulg lub zwolnień podatkowych w jednym kraju członkowskim – kraju pierwotnej rezydencji podatkowej (miejsca siedziby), a przez to nie generował w danym okresie dochodu podatkowego i w konsekwencji nie płacił podatku dochodowego. Następnie ten podmiot dokonałby transgranicznego przekształcenia, ze zmianą rezydencji podatkowej do innego kraju UE, z korzystniejszym reżimem podatkowym. Docelowo dochody podatkowe tego podmiotu byłyby opodatkowane w mniejszym stopniu w innym kraju, podczas gdy podmiot ten korzystał uprzednio z preferencji podatkowych (nie płacił podatku dochodowego lub płacił go w znacząco niższej wysokości) w kraju swojej pierwotnej siedziby. W konsekwencji w celu ochrony fiskalnych interesów państwa powinny zostać wprowadzone regulacje, które zniechęcałyby podatników do agresywnych działań w zakresie planowania podatkowego.

Jeśli spojrzeć się na transakcję transgranicznego przekształcenia z drugiej strony, tj. z punktu widzenia kraju tzw. nowej rezydencji podatkowej podmiotu zmieniającego kraj siedziby, to również może dochodzić do istotnych nadużyć podatkowych. Przykładem może być stosowanie zasady kontynuacji metod wyceny i sposobu amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Objęcie przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w formie wkładu niepieniężnego (aportu) po wartości rynkowej określonych aktywów podlegających amortyzacji może być w jednym kraju opodatkowane w momencie wniesienia wkładu, co dawałoby podstawę do przeszacowania dla celów podatkowych wartości składników podlegających amortyzacji, podczas gdy w innym kraju taka transakcja byłaby neutralna podatkowo. Zmiana miejsca rezydencji podatkowej takiego podatnika dawałaby duże, nieprzewidziane przez ustawodawcę korzyści podatkowe.

Powstaje pytanie, czy tzw. podatek od niezrealizowanych zysków (ang. *exit tax*) będzie miał zastosowanie do transgranicznego przekształcenia. *Exit tax* został wprowadzony do polskiego systemu prawa podatkowego z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordyngacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁸⁴. Celem nowelizacji ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. było dostosowanie polskich przepisów podatkowych do postanowień dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego⁸⁵.

Podatek od niezrealizowanych zysków zasadniczo obejmuje przypadki „transgranicznego przeniesienia składników majątku w ramach tego samego podatnika”. Odpowiednie regulacje zawierają art. 24f⁸⁶ ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz art. 30da⁸⁷ ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową. Podstawę opodatkowania omawianym podatkiem

stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej przeniesionego składnika majątku, w tym wynikającego ze zmiany rezydencji podatkowej, ustalonej na dzień jego przeniesienia albo dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji ponad jego wartość podatkową. W przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych stawka podatku wynosi 19% podstawy opodatkowania. Dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych obowiązują dwie stawki podatkowe – 3% podstawy opodatkowania (gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku) i stawka 19% w pozostałych sytuacjach.

W konsekwencji niezbędna będzie istotna zmiana obecnie obowiązujących przepisów o podatku od niezrealizowanych zysków w zakresie zdarzenia restrukturyzacyjnego, jakim jest transgraniczne przekształcenie spółki, na gruncie zarówno podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych.

Zagadnieniem, które dziś całkowicie pozostaje poza regulacjami podatkowymi dotyczącymi *exit taxu*, jest transgraniczny podział spółki kapitałowej. Należy podkreślić, że wskutek takiego podziału aktywa i zobowiązania spółki dzielonej w jednym kraju członkowskim UE zostaną przeniesione do spółki nowo zawiązanej w innym kraju członkowskim UE, tj. do innego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (w innej jurysdykcji). Udziałowcy (akcjonariusze) będący osobami fizycznymi w wyniku transakcji podziału transgranicznego mogą objąć udziały (akcje) w spółkach nowo zawiązanych. Dla celów podatkowych wartość emisyjna objętych udziałów lub akcji nie powinna powodować powstania przychodu podatkowego. Odpowiednie ukształtowanie parytetu wymiany przy podziale spółki może jednak doprowadzić do tzw. rozdzielenia wspólników, tj. tylko część dotychczasowych wspólników spółki dzielonej obejmie udziały w spółce nowo zawiązanej. Takie działania mogą stanowić podstawę agresywnego planowania podatkowego. Należy podkreślić, że ewentualne konsekwencje podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych powstawałyby dopiero w momencie sprzedaży objętych udziałów w nowo zawiązanym podmiocie. Powstaje pytanie o sposób kalkulacji kosztów uzyskania przychodów przy wskazanej transakcji zbycia, aby nie dochodziło do „niezamierzonego” przez ustawodawcę przeszacowania kosztów podatkowych.

11. PODSUMOWANIE

Ewolucja modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych oraz związanych z nią zmian w innych zakresach opodatkowania ciągle postępuje. Wraz z rozwojem społecznym, technologicznym i kulturowym dochodzi również do przekształceń w zakresie prawa i podatków. Odzwierciedleniem tego są nowelizacje prawa (niestety nieustanne i niespójne nowelizacje ustaw podatkowych) mające na celu unormowanie coraz to nowszych, zachodzących zdarzeń gospodarczych oraz zwiększanie bezpieczeństwa gospodarczego i prawnego obywateli i występujących w obrocie podmiotów gospodarczych. Działania ustawodawcy ukierunkowane na uszczelnienie systemu podatkowego w zakresie zdarzeń restrukturyzacyjnych, skądinąd słuszne, przebiega-

ją równoległe z działaniami powodującymi sukcesywne zwiększanie obciążeń podatkowych. Nowe zdarzenia restrukturyzacyjne, dopuszczone przez prawo wspólnotowe, będą przyczynkiem do kolejnych zmian legislacyjnych nie tylko w sferze prawa handlowego, ale przede wszystkim w sferze prawa podatkowego i bilansowego. Istnieje duże ryzyko, że transakcje w ramach transgranicznego przekształcenia spółek kapitałowych dla osób fizycznych będących udziałowcami (akcjonariuszami) tych podmiotów mogą oznaczać uzyskanie dodatkowych korzyści podatkowych (zaniżenie lub niepowstanie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych).

Regulacje dotyczące transgranicznego podziału spółek kapitałowych, jako oczekiwane przez przedstawicieli sektora prywatnego, muszą być implementowane do polskiego ustawodawstwa. Transpozycja do polskiego systemu prawnego wymogów w zakresie transgranicznej realokacji aktywów i zobowiązań może być również z jednej strony podstawą do nadużycia zasady neutralności podatkowej zdarzeń restrukturyzacyjnych, a z drugiej – podstawą do agresywnego planowania podatkowego. Jako postulat *de lege ferenda* można wskazać potrzebę istotnych zmian w kwestii *exit taxu* w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych, w szczególności polegających na doprecyzowaniu regulacji oraz uwzględnieniu wspomnianych transgranicznych zdarzeń restrukturyzacyjnych.

Ewolucja modelu opodatkowania zdarzeń restrukturyzacyjnych w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych nie tylko uwzględnia aspekt uszczelniania systemu podatkowego, ale także pozwala wyciągnąć wnioski o racjonalności pełnej zbieżności metodologicznej w obu podatkach dochodowych. Autor stoi na stanowisku, że ustawodawca powinien wprowadzić jedną, kompleksową regulację prawną dla „podatników podatku dochodowego” (osób fizycznych i dzisiejszych podatników podatku dochodowego od osób prawnych) dotyczącą krajowych i międzynarodowych zdarzeń restrukturyzacyjnych. Należy podkreślić, że prawo bilansowe już teraz co do zasady w zbieżny sposób traktuje czynności restrukturyzacyjne dokonywane przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą oraz innych przedsiębiorców (m.in. spółki kapitałowe i osobowe). Zbieżność i kompleksowość regulacji gwarantowałyby bezpieczeństwo prawnopodatkowe, usunęłyby istniejące bariery prawne oraz wątpliwości interpretacyjne i luki prawne, co doprowadziłoby do uszczelnienia systemu podatkowego.

Przypisy

- 1 Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34, dalej: dyrektywa 2009/133/WE.
- 2 Dz. Urz. UE L 169 z 30.06.2017, s. 46, dalej: dyrektywa 2017/1132.
- 3 Dz. Urz. UE L 321 z 12.12.2019, s. 1, dalej: dyrektywa 2019/2121.
- 4 M.in. te zmiany zostały wprowadzone ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123, dalej: ustawa z dnia 28 listopada 2020 r.).
- 5 K. Klimkiewicz-Deplano, *Restrukturyzacje spółek kapitałowych – zmiana polskich regulacji na przestrzeni ostatnich lat*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10, s. 23-31.

- ⁶ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm., dalej: „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”.
- ⁷ Art. 491 k.s.h.:
„§ 1. Spółki kapitałowe mogą się łączyć między sobą oraz ze spółkami osobowymi; spółka osobowa nie może jednakże być spółką przejmującą albo spółką nowo zawiązaną.
§ 1¹. Spółka kapitałowa oraz spółka komandytowo-akcyjna mogą łączyć się ze spółką zagraniczną, o której mowa w art. 2 pkt 1 dyrektywy 2005/56/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 2005 r. w sprawie transgranicznego łączenia się spółek kapitałowych (Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2005, str. 1), utworzoną zgodnie z prawem państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa-strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym i mającą siedzibę statutową, zarząd główny lub główny zakład na terenie Unii Europejskiej lub państwa-strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym (połączenie transgraniczne). Spółka komandytowo-akcyjna nie może jednakże być spółką przejmującą albo spółką nowo zawiązaną.
§ 2. Spółki osobowe mogą się łączyć między sobą tylko przez zawiązanie spółki kapitałowej.
§ 3. Nie może się łączyć spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości”.
- ⁸ Art. 492 § 1 k.s.h.: „Połączenie może być dokonane:
1) przez przeniesienie całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) za udziały lub akcje, które spółka przejmująca przyznaje wspólnikom spółki przejmowanej (łączenie się przez przejęcie);
2) przez zawiązanie spółki kapitałowej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek za udziały lub akcje nowej spółki (łączenie się przez zawiązanie nowej spółki)”.
- ⁹ Art. 528 k.s.h.:
„§ 1. Spółkę kapitałową można podzielić na dwie albo więcej spółek kapitałowych. Nie jest dopuszczalny podział spółki akcyjnej, jeżeli kapitał zakładowy nie został pokryty w całości.
§ 2. Spółka osobowa nie podlega podziałowi.
§ 3. Nie może być dzielona spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości”.
- ¹⁰ Art. 529 § 1 k.s.h.: „Podział może być dokonany:
„1) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na inne spółki za udziały lub akcje spółki przejmującej, które obejmują wspólnicy spółki dzielonej (podział przez przejęcie);
2) przez zawiązanie nowych spółek, na które przechodzi cały majątek spółki dzielonej za udziały lub akcje nowych spółek (podział przez zawiązanie nowych spółek);
3) przez przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na istniejącą i na nowo zawiązaną spółkę lub spółki (podział przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki);
4) przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie)”.
- ¹¹ Art. 551 k.s.h.:
„§ 1. Spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka akcyjna (spółka przekształcana) może być przekształcona w inną spółkę handlową (spółkę przekształconą).
§ 2. Spółka cywilna może być przekształcona w spółkę handlową, inną niż spółka jawna. Przepis ten nie narusza przepisów art. 26 § 4-6.
§ 3. Do przekształcenia, o którym mowa w § 2 zdanie pierwsze, stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące przekształcenia spółki jawnej w inną spółkę handlową, z tym że do skutków przekształcenia stosuje się art. 26 § 5.
§ 4. Nie może być przekształcana spółka w likwidacji, która rozpoczęła podział majątku, ani spółka w upadłości.
§ 5. Przedsiębiorca będący osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424 i 1086) – (przedsiębiorca przekształcany) może przekształcić formę prowadzonej działalności w jednoosobową spółkę kapitałową (spółkę przekształconą) (przekształcenie przedsiębiorcy w spółkę kapitałową)”.
- ¹² Regulacje dotyczące likwidacji spółek w Kodeksie spółek handlowych:
1) likwidacji spółki jawnej zostały poświęcone art. 67-85 (tytuł II dział I rozdział 5), a rozwiązaniu spółki i wystąpieniu wspólnika – art. 58-66 (tytuł II dział I rozdział 4);
2) niektóre kwestie dotyczące rozwiązania spółki partnerskiej zostały uregulowane w art. 98-101; przez odwołanie zawarte w art. 89 oraz w art. 99 § 1 w kwestiach nieuregulowanych w przepisach dotyczących spółki partnerskiej stosuje się natomiast odpowiednie przepisy dotyczące spółki jawnej;
3) w przepisach dotyczących spółki komandytowej nie została uregulowana kwestia jej likwidacji, natomiast – podobnie jak w przypadku przepisów dotyczących spółki partnerskiej – Kodeks spółek handlowych przewiduje odesłanie do odpowiednich przepisów dotyczących spółki jawnej; odesłanie znajduje się w art. 103 (§ 2 dotyczy spółki komandytowej, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy);
4) art. 150 – dotyczący likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej – odsyła w § 1 do przepisów dotyczących likwidacji spółki akcyjnej (jeżeli przepisy tytułu II działu IV, czyli dotyczące spółki komandytowo-akcyjnej, nie stanowią inaczej); § 2 powyższego przepisu stwierdza zaś, że likwidatorami są komplementariusze mający prawo do prowadzenia spraw spółki, chyba że statut lub uchwała walnego zgromadzenia, podjęta za zgodą wszystkich komplementariuszy, stanowi inaczej;
5) likwidacji i rozwiązaniu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jest poświęcony rozdział 6 tytułu III działu I, tj. art. 270-290;
6) likwidacji i rozwiązaniu spółki akcyjnej jest poświęcony rozdział 7 tytułu III działu II, tj. art. 459-478.
- ¹³ A. Kidyba, A. Witosz, A.J. Witosz, *Rozdział 3. Założenia legislacyjne regulacji prawnej transformacji w kodeksie spółek handlowych, w: Łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych*, A. Kidyba (red. nauk.), Warszawa 2019.
- ¹⁴ Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11, ze zm., dalej: dyrektywa 2008/7/WE. Zastąpiła ona pierwotną dyrektywę Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, Dz. Urz. UE L 249 z 3.10.1969, s. 25, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 11.
- ¹⁵ Dyrektywa 2017/1132 zmieniona dyrektywą 2019/2121. Dodany został tytuł II „Przekształcenia, połączenia i podziały spółek kapitałowych”.
- ¹⁶ Dyrektywa 2009/133/WE zastąpiła pierwotną dyrektywę Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (90/434/EWG) (Dz. Urz. UE L 225 z 20.08.1990, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 142, dalej: dyrektywa 90/434/EWG).
- ¹⁷ Art. 3 dyrektywy 2008/7/WE: „Na użytek niniejszej dyrektywy i z zastrzeżeniem art. 4 za «wkłady kapitałowe» uważa się następujące operacje:
a) utworzenie spółki kapitałowej;
b) przekształcenie spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która nie jest spółką kapitałową, w spółkę kapitałową;
c) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju;
d) podwyższenie majątku spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, jednak nie w zamian za udział w kapitale lub majątku spółki, lecz za prawa tego samego rodzaju jak te, które posiadają członkowie, takie jak prawo głosu, udział w zyskach lub udział w podziale nadwyżki powstałej po likwidacji spółki;
e) przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego centrum rzeczywistego zarządzania spółki kapitałowej, której statutowa siedziba znajduje się w państwie trzecim;
f) przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki kapitałowej, której centrum rzeczywistego zarządzania znajduje się w państwie trzecim;
g) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej w drodze kapitalizacji zysków lub rezerwy stałej lub tymczasowej;
h) zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale powodują zmianę w prawach spółki bądź mogą zwiększyć wartość udziałów spółki;
i) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki;
j) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową u członka, współmałżonka lub dziecka członka, a także zaciągnięcie pożyczki u strony trzeciej, jeżeli jest ona gwarantowana przez członka, pod

- warunkiem że takie pożyczki mają taką samą funkcję jak zwiększenie kapitału spółki”.
- ¹⁸ Art. 4 ust. 1 dyrektywy 2008/7/WE: „Na użytek niniejszej dyrektywy następujących działań restrukturyzacyjnych nie uważa się za wkłady kapitałowe:
- przeniesienie przez jedną lub kilka spółek kapitałowych wszystkich swoich aktywów i pasywów, lub jednego bądź więcej oddziałów do jednej lub więcej spółek kapitałowych, które są w trakcie tworzenia lub już istnieją, pod warunkiem że rekompensata obejmuje przynajmniej częściowo papiery wartościowe reprezentujące kapitał spółki przejmującej;
 - przejęcie przez spółkę kapitałową, która jest w trakcie tworzenia lub już istnieje, udziałów dających większość głosów w innej spółce kapitałowej, pod warunkiem że rekompensata obejmuje przynajmniej częściowo papiery wartościowe reprezentujące kapitał tej pierwszej spółki. W przypadku gdy większość praw głosu uzyskuje się za pomocą co najmniej dwóch operacji, za działania restrukturyzacyjne uznaje się wyłącznie operację, w której uzyskano większość praw głosu, i wszelkie kolejne operacje”.
- ¹⁹ Art. 5 ust. 1 lit. e w związku z art. 4 ust. 1 dyrektywy 2008/7/WE.
- ²⁰ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.
- ²¹ A. Kidyba, A. Witosz, A.J. Witosz, dz. cyt.
- ²² Zob. wyrok TSUE z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 A. Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, Zb. Orz. 1997, I-04161.
- ²³ Tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, obecnie: Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²⁴ Art. 8 dyrektywy 90/434/EWG.
- ²⁵ Art. 3 dyrektywy 90/434/EWG.
- ²⁶ Art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w brzmieniu z dnia 1 stycznia 2007 r.
- ²⁷ Dz.U. Nr 217, poz. 1589.
- ²⁸ Art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „W przypadku podatników dokonujących zbycia udziałów (akcji) jednej spółki kapitałowej innej spółce kapitałowej, jeżeli spółka nabywająca oraz spółka zbywająca (obejmująca), podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania oraz w zamian za zbywane udziały (akcje) spółka zbywająca otrzyma udziały (akcje) spółki nabywającej albo otrzyma udziały (akcje) spółki nabywającej wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej otrzymanych udziałów (akcji) lub – w przypadku braku wartości nominalnej – wartości rynkowej tych udziałów (akcji), a także jeżeli w wyniku nabycia udziałów (akcji):
- spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są zbywane, albo
 - spółka posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są zbywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce
- do przychodów nie zalicza się wartości otrzymanych udziałów (akcji) w spółce zbywającej i w spółce nabywającej”.
- ²⁹ Dyrektywa Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniająca dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. UE L 58 z 4.03.2005, s. 19, ze zm.
- ³⁰ Dz. Urz. UE L 1 z 3.01.1994, s. 3, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 11, t. 52, s. 3.
- ³¹ Zmiana na mocy ustawy z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. Nr 226, poz. 1478, dalej: ustawa z dnia 25 listopada 2010 r.
- ³² „wniesienie aktywów” oznacza czynność, w wyniku której spółka nieulegająca likwidacji przekazuje, jeden, kilka lub wszystkie swoje udziały innej spółce, w zamian za przekazanie papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej przekaz”.
- ³³ H. Filipczyk, A. Zalański, 2.3. *Zmiany w opodatkowaniu reorganizacji spółek (dyrektywa 90/434/EWG)*, w: *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, B. Brzeziński i in. (red. nauk.), Warszawa 2016.
- ³⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ³⁵ Art. 24 ust. 8a i 8b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ³⁶ Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2011 r., II FSK 208/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0ABA541BAB>, dostęp: 10.09.2021. Zob. też wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2014 r., II FSK 1252/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9BE1553141>, dostęp: 10.09.2021.
- ³⁷ Zmiana na mocy ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, Dz.U. poz. 1387, dalej: ustawa z dnia 8 listopada 2013 r.
- ³⁸ Zmiana na mocy ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1328 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r.
- ³⁹ Na mocy ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r.
- ⁴⁰ Za taką interpretacją przemawia m.in. wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-321/05 Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet, EU:C:2007:408, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0321>, dostęp: 10.09.2021.
- ⁴¹ Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2020 r., II FSK 399/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EBFAEFAC1D>, dostęp: 11.09.2021.
- ⁴² Tamże: „[...] mimo obecnego użycia przez ustawodawcę w omawianym przepisie [tj. art. 12 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.] określenia «wspólnik» w liczbie pojedynczej, z jego treści wynika, iż cel w postaci uzyskania większości głosów w spółce, której udziały (akcje) są wnoszone, może być osiągnięty w postaci kilku transakcji, oddzielonych od siebie czasowo w okresie nieprzekraczającym 6 miesięcy. Zarówno wykładnia językowa, jak i celowościowa art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p. [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.] [...] wskazuje na dopuszczenie przez ustawodawcę sytuacji, gdy uzyskanie przez spółkę nabywającą większość głosów w innej spółce jest wynikiem jednoczesnego działania kilku osób – udziałowców (akcjonariuszy) innej spółki. [...] przepis art. 12 ust. 12 u.p.d.o.p. o liczbie współników nie stanowi, natomiast w art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p. mowa jest o kategorii adresatów tej regulacji prawnej – określonej jako «wspólnik»”.
- ⁴³ Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2018 r., II FSK 1722/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FAC8938AEA>, dostęp: 11.09.2021.
- ⁴⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2018 r., III SA/Wa 1280/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6B1A27BD68>, dostęp: 11.09.2021.
- ⁴⁵ Interpretacja ogólna Nr DD7.8203.1.2021 Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 7 maja 2021 r. w sprawie stosowania przepisów o podatku dochodowym regulujących transakcje wymiany udziałów (akcji), Dz. Urz. Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej poz. 76.
- ⁴⁶ Tamże.
- ⁴⁷ Zob. ustawa z dnia 25 listopada 2010 r.
- ⁴⁸ Zob. ustawa z dnia 8 listopada 2013 r.
- ⁴⁹ Zob. ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. Art. 12 ust. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1991 r.: „Przepis ust. 4d stosuje się, jeżeli:
- spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy lub są spółkami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz
 - wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub w części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej”.
- ⁵⁰ „Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:
- [...]
- 8b) ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio”.
- ⁵¹ „Przy połączeniu lub podziale spółek:

- 1) dla spółki przejmującej lub nowo związanej nie stanowi dochodu, o którym mowa w ust. 1, nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo związaną majątku spółki przejmowanej lub dzielonej ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej lub dzielonej;
- 2) dla spółki przejmującej, która posiada w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości mniejszej niż 10%, dochód stanowi nadwyżka wartości przejętego majątku odpowiadająca procentowemu udziałowi w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej nad kosztami uzyskania przychodu obliczonymi zgodnie z art. 15 ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8; dochód ten określa się na dzień wykreślenia spółki przejmowanej lub dzielonej z rejestru albo na dzień wydzielenia".
- ⁵² Zmiana na mocy ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 2175.
- ⁵³ Art. 7b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵⁴ Art. 12 ust. 1 pkt 8c, art. 12 ust. 4 pkt 3e, 3f i 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵⁵ „Wspólnicy spółki dzielonej mogą otrzymać obok udziałów lub akcji spółek przejmujących bądź spółek nowo związanych dopłaty w gotówce nieprzekraczające łącznie 10% wartości bilansowej przyznanych udziałów lub akcji właściwej spółki przejmującej, określonej według oświadczenia, o którym mowa w art. 534 § 2 pkt 4, bądź 10% wartości nominalnej przyznanych udziałów lub akcji właściwej spółki nowo związanej. Dopłaty spółki przejmującej są dokonywane z zysku bądź z kapitału zapasowego tej spółki”.
- ⁵⁶ Art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁵⁷ Zob. A. Derylak, J. Niedojadło, J. Paliński, *Podatkowoprawne konsekwencje podziału spółek kapitałowych*, w: *Język – prawo – społeczeństwo*, t. 5, S. Wrzosek (red. nauk.), Radom 2013.
- ⁵⁸ „W razie przekształcenia formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów, z zastrzeżeniem ust. 19, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów – wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1, podmiotu przekształcanego, połączonego albo podzielonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi”.
- ⁵⁹ „Przepis ust. 9 ma zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego”.
- ⁶⁰ „Przepisu ust. 9 nie stosuje się do podziału podmiotów, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie także majątek pozostający w podmiocie dzielonym, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W takim przypadku dla wyceny przejmowanego majątku przepisy ust. 1 pkt 4 lub ust. 10 stosuje się odpowiednio”.
- ⁶¹ Zmiana na mocy ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 104, poz. 1104 ze zm.
- ⁶² Zob. ustawa z dnia 8 listopada 2013 r.
- ⁶³ *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, J. Marciniuk (red.), Warszawa 2017.
- ⁶⁴ Zmiana na mocy ustawy z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. poz. 1550, dalej: ustawa z dnia 5 września 2016 r.
- ⁶⁵ Zob. ustawa z dnia 5 września 2016 r.
- ⁶⁶ *Podatek dochodowy od osób fizycznych...*, J. Marciniuk (red.), dz. cyt.
- ⁶⁷ Zgodnie z art. 17 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przychód powstaje w dniu:
- 1) zarejestrowania spółki (od dnia 1 stycznia 2015 r. także spółdzielni) albo
 - 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki, albo
 - 3) przeniesienia na spółkę własności przedmiotu wkładu – w przypadku gdy spółka lub podwyższenie kapitału spółki nie podlegają obowiązkowi rejestracji we właściwym rejestrze zgodnie z przepisami państwa, w którym spółka ma siedzibę lub zarząd,
- 4) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego,
- 5) podjęcia uchwały o przyjęciu w poczet członków spółdzielni.
- ⁶⁸ Zob. ustawa z dnia 5 września 2016 r.
- ⁶⁹ Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. Na jej mocy dochody spółek komandytowych, które mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, od dnia 1 stycznia 2021 r. lub od dnia 1 maja 2021 r. stały się podatkami podatku dochodowego od osób prawnych.
- ⁷⁰ Zgodnie z art. 4a pkt 21 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. za podatnika uznaje się:
- 1) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także tzw. spółkę europejską,
 - 2) spółkę kapitałową w organizacji,
 - 3) spółkę komandytową oraz spółkę komandytowo-akcyjną, które mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski,
 - 4) spółkę jawną, która ma siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, jeżeli współnikami tej spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży w odpowiednim czasie informacji o prawie do udziału w zysku tej spółki,
 - 5) 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 osiągania.
- ⁷¹ Zgodnie z art. 12 ust. 1b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przychód powstaje odpowiednio w momencie:
- 1) zarejestrowania spółki, spółdzielni albo
 - 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego albo emisji nowych akcji w prostej spółce akcyjnej, albo
 - 3) przeniesienia na spółkę własności przedmiotu wkładu – w przypadku gdy spółka lub podwyższenie kapitału spółki nie podlegają obowiązkowi rejestracji we właściwym rejestrze zgodnie z przepisami państwa, w którym spółka ma siedzibę lub zarząd, albo wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300 § 1 albo art. 328 § 1 k.s.h., jeżeli objęcie akcji jest związane odpowiednio z warunkową emisją akcji albo z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.
- ⁷² Art. 15 ust. 1k ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁷³ Art. 14 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia”.
- ⁷⁴ Art. 15 ust. 1ma ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.: „W przypadku podziału spółki, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, kosztem uzyskania przychodów udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej są koszty nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczone zgodnie z ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8. Jeżeli podział spółki następuje przez wydzielenie, koszt ten ustala się w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem. Pozostała część kwoty tych kosztów stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki dzielonej przez wydzielenie”.
- ⁷⁵ Art. 14a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2020 r.: „W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidydy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio”. Nowelizacja nastąpiła z dniem 1 stycznia 2021 r. na mocy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. II FSK 1868/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E54F850439>, dostęp: 13.09.2021.
- ⁷⁶ Tamże.
- ⁷⁷ Tamże.
- ⁷⁸ Zmiana wprowadzona ustawą z dnia 28 listopada 2020 r.
- ⁷⁹ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym

od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, s. 43, dostęp: 13.09.2021.

⁸⁰ Przykładem transgranicznego przekształcenia spółki kapitałowej jest przekształcenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prawa polskiego w Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) prawa niemieckiego.

⁸¹ Art. 270 k.s.h.: „Rozwiązanie spółki powodują:

- 1) przyczyny przewidziane w umowie spółki;
- 2) uchwała wspólników o rozwiązaniu spółki albo o przeniesieniu siedziby spółki za granicę, stwierdzona protokołem sporządzonym przez notariusza;
- 2¹) w przypadku spółki, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy, również uchwała wspólników o rozwiązaniu spółki opatrzona przez wszystkich wspólników kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym;
- 3) ogłoszenie upadłości spółki;
- 4) inne przyczyny przewidziane prawem”.

⁸² Art. 459 k.s.h.: „Rozwiązanie spółki powodują:

- 1) przyczyny przewidziane w statucie;
- 2) uchwała walnego zgromadzenia o rozwiązaniu spółki albo o przeniesieniu siedziby spółki za granicę;
- 3) ogłoszenie upadłości spółki;
- 4) inne przyczyny przewidziane prawem”.

⁸³ Art. 160b pkt 4 dyrektywy 2017/1132, zmienionej dyrektywą 2019/2121: „«podział» oznacza czynność, przez którą:

- a) spółka podlegająca podziałowi, w chwili rozwiązania bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, przenosi wszystkie swoje aktywa i pasywa na co najmniej dwie spółki przejmujące, w zamian za przyznanie wspólnikom spółki podlegającej podziałowi papierów wartościowych lub udziałów lub akcji spółek przejmujących oraz, w stosownych przypadkach, świadczenie pieniężne nieprzekraczające 10% wartości nominalnej lub, w przypadku braku wartości nominalnej, świadczenie pieniężne nieprzekraczające 10% wartości księgowej tych papierów wartościowych lub udziałów lub akcji («podział pełny»);
- b) spółka podlegająca podziałowi przenosi część swoich aktywów i pasywów na jedną lub więcej spółek przejmujących, w zamian za przyznanie wspólnikom spółki podlegającej podziałowi papierów wartościowych lub udziałów lub akcji spółek przejmujących, spółki podlegającej podziałowi lub zarówno spółek przejmujących, jak i spółki podlegającej podziałowi oraz, w stosownych przypadkach, świadczenie pieniężne nieprzekraczające 10% wartości nominalnej lub, w przypadku braku wartości nominalnej, świadczenie pieniężne nieprzekraczające 10% wartości księgowej tych papierów wartościowych lub udziałów lub akcji («podział częściowy»); lub
- c) spółka podlegająca podziałowi przenosi część swoich aktywów i pasywów na jedną lub więcej spółek przejmujących w zamian za emisję na rzecz spółki podlegającej podziałowi papierów wartościowych lub udziałów lub akcji w spółkach przejmujących («podział przez wydzielenie»).

⁸⁴ Dz.U. poz. 2193.

⁸⁵ Tzw. dyrektywa ATAD; Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1.

⁸⁶ Art. 24f ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.:

- „1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi 19% podstawy opodatkowania.
2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:
 - 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
 - 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego

podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa.

3. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której:

- 1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;
- 3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do innego państwa całość albo część działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

4. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową”.

⁸⁷ Art. 30da ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.:

„1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi:

- 1) 19% podstawy opodatkowania – gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku;
- 2) 3% podstawy opodatkowania – gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku.

2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

- 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
- 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

3. W przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, podlegają tylko składniki majątku stanowiące: ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziały w spółce, akcje i inne papiery wartościowe, pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych, zwane dalej «majątkiem osobistym», jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej.

4. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której:

- 1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność gospodarczą poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;
- 3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, przenosi do innego państwa całość albo część działalności gospodarczej

prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

5. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową”.

Bibliografia

Literatura

- Derylak A., Niedojadło J., Paliński J., *Podatkowopravne konsekwencje podziału spółek kapitałowych*, w: *Język – prawo – społeczeństwo*, t. 5, S. Wrzosek (red. nauk.), Radom 2013.
- Filipczyk H., Zalasinski A., 2.3. *Zmiany w opodatkowaniu reorganizacji spółek (dyrektywa 90/434/EWG)*, w: *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, B. Brzeziński i in. (red. nauk.), Warszawa 2016.
- Kidyba A., Witosz A., Witosz A.J., *Rozdział 3. Założenia legislacyjne regulacji prawnej transformacji w kodeksie spółek handlowych, w: Łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych*, A. Kidyba (red. nauk.), Warszawa 2019.
- Klimkiewicz-Deplano K., *Restrukturyzacja spółek kapitałowych – zmiana polskich regulacji na przestrzeni ostatnich lat*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10.
- Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, J. Marciniuk (red.), Warszawa 2017.

Akty prawne

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1132 z dnia 14 czerwca 2017 r. w sprawie niektórych aspektów prawa spółek, Dz. Urz. UE L 169 z 30.06.2017, s. 46.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2121 z dnia 27 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek, Dz. Urz. UE L 321 z 12.12.2019, s. 1.
- Dyrektywa Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, Dz. Urz. UE L 249 z 3.10.1969, s. 25, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 11.
- Dyrektywa Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniająca dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. UE L 58 z 4.03.2005, s. 19, ze zm.
- Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11, ze zm.
- Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34.
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1.
- Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (90/434/EWG), Dz. Urz. UE L 225 z 20.08.1990, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 142.
- Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, Dz. Urz. UE L 1 z 3.01.1994, s. 3, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 11, t. 52, s. 3.
- Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. poz. 1550.
- Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, Dz.U. poz. 1387.

- Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 104, poz. 1104 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, obecnie: Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. Nr 217, poz. 1589.
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2193.
- Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. Nr 226, poz. 1478.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 2175.
- Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2123.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1328 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2011 r., II FSK 208/10, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0ABA541BAB>, dostęp: 10.09.2021.
- Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2020 r., II FSK 1868/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E54F850439>, dostęp: 13.09.2021.
- Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2018 r., II FSK 1722/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FAC8938AEA>, dostęp: 11.09.2021.
- Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2020 r., II FSK 399/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EBFAEFAC1D>, dostęp: 11.09.2021.
- Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2014 r., II FSK 1252/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9BE1553141>, dostęp: 10.09.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-321/05 Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet, EU:C:2007:408, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0321>, dostęp: 10.09.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 A. Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, ECLI:EU:C:1997:369, Zb. Orz. 1997, I-04161.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2018 r., III SA/Wa 1280/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6B1A27BD68>, dostęp: 11.09.2021.

Interpretacje ogólne

- Interpretacja ogólna Nr DD7.8203.1.2021 Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 7 maja 2021 r. w sprawie stosowania przepisów o podatku dochodowym regulujących transakcje wymiany udziałów (akcji), Dz. Urz. Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej poz. 76.

Inne źródła

- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, dostęp: 13.09.2021.