



KLIENCI INDYWIDUALNI I FIRMY RODZINNE

PODATKI MIĘDZYNARODOWE

– 2/2022 NEWSLETTER

Spis treści

Opodatkowanie osób fizycznych, rezydencja podatkowa	2
1. Rozporządzenie odraczające <i>exit tax</i> 2	
2. Rezydencja podatkowa ukraińskich uchodźców 2	
3. Opodatkowanie Ukraińców przebywających na terytorium Polski do 31 grudnia 2022 r. 3	
Opodatkowanie spółek – CIT	5
4. Pozytywne zmiany dot. spółek holdingowych 5	
5. Czy zagraniczna fundacja może być spółką nieruchomościową? 6	
6. Oddział spółki niemieckiej jako spółka nieruchomościowa 8	
Podatki międzynarodowe.....	10
7. Skutki podatkowe w PIT, jakie niesie uczestnictwo w spółce osobowej z Luksemburga 10	
8. Likwidacja spółki posiadającej polskie udziały z perspektywy zagranicznych wspólników 11	
Planowanie spadkowe	14
9. Czy oświadczenie o odrzuceniu spadku w jednym państwie UE będzie skuteczne w postępowaniu spadkowym w innym państwie członkowskim? 14	

OPODATKOWANIE OSÓB FIZYCZNYCH, REZYDENCJA PODATKOWA

1. Rozporządzenie odraczające *exit tax*

Odroczenie zapłaty *exit tax*

Ustawa wskazuje, że zarówno złożenie deklaracji, jak i zapłata podatku powinna nastąpić do 7. dnia następnego miesiąca po przeniesieniu składnika majątku poza terytorium Polski.

Minister Finansów, na podstawie uprawnienia wynikającego z ordynacji podatkowej, zmienił jednak ten termin za cały okres obowiązywania tych przepisów do 30 listopada 2023 r. Zgodnie z rozporządzeniem termin ten jest ustawowy (7. dzień następnego miesiąca), jeśli „utrata” składnika majątku nastąpiła przed 1 grudnia 2023 r.

Rozporządzenie zawiera też definicję „utraty”, którą jest ‘zbycie, realizacja praw z praw pochodnych lub inne zdarzenia, powodujące utratę własności lub prawa do składnika majątku’.

W pozostałych wypadkach termin ten został przedłużony do końca grudnia 2023.

Oznacza to, że jeśli nie nastąpi kolejne przedłużenie tego terminu, do końca grudnia 2023 r. należy zapłacić podatek, który byłby należny za cały okres obowiązywania przepisów.

2. Rezydencja podatkowa ukraińskich uchodźców

Generalne zasady ustalania rezydencji podatkowej

Kryteria ustalania rezydencji podatkowej określa art. 3 *Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Według tych przepisów za osobę o nieograniczonym obowiązku podatkowym w Polsce, czyli tzw. polskiego rezydenta podatkowego, można uznać osobę, która posiada miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W praktyce oznacza to, że dana osoba musi posiadać w Polsce ośrodek interesów życiowych albo przebywać na jej terytorium dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (a nie w ciągu 12 miesięcy). Przy czym o posiadaniu ośrodka interesów życiowych można mówić w sytuacji, gdy dana osoba posiada w Polsce centrum interesów osobistych lub gospodarczych. Znaczenie ma tutaj między innymi faktyczne miejsce przebywania członków najbliższej rodziny czy miejsce położenia źródeł dochodów lub rachunków bankowych. Drugie kryterium dotyczące długości pobytu w Polsce bywa problematyczne, ponieważ w praktyce trudno jest ocenić liczbę dni fizycznej obecności konkretnej osoby w Polsce. Co istotne, długość pobytu liczy się niezależnie od tego, czy ten warunek został spełniony przez pobyt jednorazowy, czy też wskutek zsumowania kilku pobytów danej osoby, które przekroczyły łącznie 183 dni w roku podatkowym.

Spełnianie przesłanek rezydencji podatkowej obydwu krajów

Może dojść do sytuacji, w której dana osoba będzie spełniała przesłanki bycia rezydentem podatkowym w świetle regulacji dwóch krajów. Co w takiej sytuacji? Wtedy należy sięgnąć do tzw. umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Polska zawarła takie umowy z 90 krajami, w tym z Ukrainą. Zgodnie z art. 4 takiej umowy zawartej między Polską a Ukrainą, jeżeli osoba fizyczna uznawana jest za rezydenta podatkowego obu tych państw, to aby rozstrzygnąć,

które z państw ma pierwszeństwo w opodatkowaniu, rozważa się następujące kryteria: po pierwsze miejsce stałego zamieszkania, czyli miejsca położenia stałego i trwałego ogniska domowego, które zostało urządzone i zastrzeżone dla jego użytkowania. W dalszej kolejności bierze się pod uwagę położenie centrum interesów życiowych. Jeżeli natomiast te kryteria nie pozwalają w dalszym ciągu rozstrzygnąć bliższych związków z którymkolwiek z państw, zwraca się uwagę na kraj zwykłego pobytu, a później na obywatelstwo. W ostateczności państwa w drodze porozumienia rozstrzygają tę kwestię między sobą.

Przebywanie na terytorium RP wskutek działań wojennych

Kwestię obliczania długości pobytu w danej rezydencji podatkowej porusza komentarz do art. 15 *Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku*¹. Podkreślić należy, że komentarz nie jest wiążącym aktem prawnym, ale bardzo wpływowym dokumentem wyznaczającym standardy interpretacji zapisów poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W komentarzu wskazuje się, że gdy oblicza się kryterium długości pobytu danej osoby w państwie, stosując metodę „fizycznej obecności”, powinno się uwzględnić także takie elementy jak zdarzenia **uniemożliwiające wyjazd osobie, której rezydencję analizujemy**. Czy wojna trwająca w danym państwie w pełnej skali jest takim zdarzeniem? Teoretycznie wyjazd do Ukrainy jest możliwy. Część doktryny stoi tu jednak na stanowisku, że działania wojenne są przyczyną skutecznie uniemożliwiającą wyjazd i w konsekwencji decydują o swoistym zawieszeniu biegu 183 dni.

Warto też zaznaczyć, iż nawet w przypadku spełnienia przesłanki pobytu powyżej 183 dni wciąż możemy wykazać, że dana osoba nie przeniosła swojego centrum interesów życiowych. Wpływ na ocenę lokalizacji centrum interesów życiowych będą miały takie czynniki, jak miejsce pobytu rodziny, zwłaszcza małoletnich dzieci oraz partnera podatnika, miejsce pracy, pozostawiony majątek, zaangażowanie bądź jego brak w życie społeczne w nowej rezydencji.

3. Opodatkowanie Ukraińców przebywających na terytorium Polski do 31 grudnia 2022 r.

6 lipca 2022 r. Ministerstwo Finansów skierowało do przedstawiciela ukraińskiego biura ds. lepszych uregulowań prawnych pismo, w którym przedstawiło szereg regulacji związanych z opodatkowaniem Ukraińców przebywających na terytorium Polski w czasie, kiedy trwają działania zbrojne na Ukrainie, oraz dwa problematyczne zagadnienia.

W treści pisma przedstawiciel ministerstwa wskazuje, że wdrożono specjalny sposób określania rezydencji podatkowej, który polega na tym, że składa się pracodawcy oświadczenia o miejscu posiadanego centrum interesów życiowych. Opcja ta jest jednak dostępna od 24 lutego do końca 2022 r.

W niektórych wypadkach opodatkowanie jako rezydenta w Polsce może być korzystniejsze od opodatkowania właściwego dla nierezydentów, przynajmniej do czasu obniżenia podatku dochodowego na Ukrainie do 10%, jeżeli takie faktycznie nastąpi.

¹ *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku – komentarz do art. 15, OECD, tłum. K. Bany, ABC.*

Ministerstwo zapewnia również, że nie wyklucza możliwości posiadania centrum interesów życiowych na Ukrainie w czasie trwania wojny na jej terytorium, wskazując, że organy podatkowe mają elastyczne podejście do tego zagadnienia.

Dokument Ministerstwa Finansów oraz wprowadzona możliwość wskazania centrum interesów życiowych jest dość problematyczna.

Po pierwsze, dlatego że zgodnie z przepisami ustawy o PIT stosuje się je z uwzględnieniem umów międzynarodowych regulujących tę materię. Taką umową w tym przypadku jest polsko-ukraińska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, która precyzuje warunki uznania danej osoby za rezydenta podatkowego. W sytuacji gdy nastąpi rozbieżność pomiędzy zadeklarowanym przez daną osobę statusem rezydencji a faktycznymi przesłankami do posiadania tego statusu, wiążące będą przesłanki faktyczne, a nie deklaracja podatnika. Może to powodować liczne problemy i kontrole organów skarbowych.

Trudno jest nam uwierzyć, żeby polskie organy skarbowe podważały deklarację kogoś jako polskiego rezydenta, jednak nie można tego samego powiedzieć o organach ukraińskich.

Po drugie, hipotetycznie, jeśli dana osoba zadeklarowałaby się jako nierezydent na terytorium Polski, zaś w istocie była tu rezydentem, zaś na Ukrainie uzyskałaby status nierezydenta, nie zapłaciłaby podatku nigdzie, zakładając oczywiście, że dochód tej osoby nie byłby opodatkowany u źródła.

Po trzecie, wspomniane pismo przedstawiciela Ministerstwa Finansów nie ma żadnej mocy prawnej, w związku z tym zapewnienia dotyczące „elastycznego podejścia” polskich organów skarbowych mogą okazać się zgubne, w sytuacji gdy polskie organy zaczną kontrolować osoby, które zadeklarowały się jako polscy nierezydenci. Oczywiście, jak wskazuje autor pisma, sam fakt, że na terytorium Ukrainy toczą się działania zbrojne, nie przekreśla jednoznacznie, że w żadnym wypadku to centrum interesów danej osoby nie może znajdować się na Ukrainie, bowiem o tym, gdzie się znajduje, decydują przesłanki prawne. Z drugiej zaś strony niełatwo jest sobie wyobrazić, do czego miałyby się sprowadzać owe „elastyczne podejście”.

Jeśli organy państwa chciałyby w jakiś sposób pomóc osobom przybywającym z Ukrainy, należałoby zrobić to przez wprowadzenie odpowiednich przepisów, a nie przez zapewnianie o „elastycznym podejściu”.

Pomimo powyższego sceptycyzmu życzymy sobie i Państwu tak „elastycznego podejścia organów skarbowych” we wszystkich spotkaniach z nimi.



OPODATKOWANIE SPÓŁEK – CIT

4. Pozytywne zmiany dot. spółek holdingowych

Wszystko wskazuje na to, że już 1 stycznia 2023 r., tj. w rocznicę wprowadzenia do polskiego systemu prawnego polskich spółek holdingowych (dalej: PSH), ich udziałowcy będą mogli cieszyć się kolejnymi pozytywnymi zmianami. PSH, działające od 2022 r., stały się jednym z lepiej przyjętych zmian wprowadzonych w ramach tzw. Polskiego Ładu. Teraz mogą okazać się jeszcze bardziej atrakcyjne.

Przypomnijmy, iż PSH mogą korzystać z preferencyjnych rozwiązań podatkowych. Chodzi przede wszystkim o zwolnienie z opodatkowania 95% kwoty dywidendy, którą wypłaca spółka zależna do spółki holdingowej, a także pełne zwolnienie spółki holdingowej z podatku od dochodu ze zbycia udziałów lub akcji spółki zależnej na rzecz podmiotu niepowiązanego. PSH muszą oczywiście spełnić szereg warunków, by skorzystać z tych zwolnień. Wymogi stawiane przed holdingiem to przede wszystkim:

- 1) PSH musi posiadać min. 10% udziałów (akcji) spółki zależnej nieprzerwanie przez min. 1 rok.
- 2) Spółki zależne nie mogą posiadać więcej niż 5% udziałów (akcji) w innych spółkach.
- 3) PSH ani spółki zależne nie mogą korzystać ze zwolnień strefowych (SSE/PSI).
- 4) Udziałów w PSH nie mogą posiadać pośrednio lub bezpośrednio wspólnicy (udziałowcy) posiadający siedzibę lub zarejestrowani na terytorium kraju lub w kraju w:
 - uznanym za raj podatkowy (art. 11j ust. 2 ustawy o CIT),
 - jurysdykcji niechętniej współpracy do celów podatkowych,
 - z którym Rzeczpospolita Polska ani UE nie ratyfikowała umowy międzynarodowej stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych.
- 5) PSH musi prowadzić rzeczywistą działalność gospodarczą.
- 6) PSH nie jest spółką tworzącą podatkową grupę kapitałową.

Obecnie procedowane zmiany rozszerzają preferencje i likwidują część obostrzeń dla spółek holdingowych. Od 1 stycznia zwolnieniu podlegać będzie 100% dywidendy wypłaconej ze spółki zależnej. Zniknie zakaz posiadania przez spółkę zależną udziałów (akcji) w części przekraczającej 5% w innych spółkach, a także brak możliwości korzystania ze zwolnień strefowych. Projektowane zmiany należy więc ocenić pozytywnie, a regulacja PSH stanie się jeszcze szerzej dostępnym i bardziej efektywnym narzędziem dla struktur zbywających udziały w innych spółkach, niebędących jednak tworamami czysto inwestycyjnymi (jak np. alternatywne spółki inwestycyjne).

Za wciąż wymagający doprecyzowania należy jednak uznać wymóg dot. udziałowców (akcjonariuszy), którzy mają udziały w PSH. Zgodnie bowiem z literalnym brzmieniem przepisu art. 24m ust. 2 lit. m ustawy o CIT wystarczy nawet minimalny udział w PSH podmiotu z tzw. rajów podatkowych, by wykluczyć możliwość stosowania przepisów o PSH. Przepis ten nie

tylko wyklucza dużą część spółek o złożonej międzynarodowej strukturze właścicielskiej (zwłaszcza spółek akcyjnych), ale przede wszystkim sprawia, iż rozstrzygnięcie o możliwości stosowania przepisów dot. PSH staje się bardzo czasochłonne lub wręcz niemożliwe ze względu na trudności w uzyskaniu danych udziałowców (wspólników).

Mimo tych niejasności polska spółka holdingowa może stać się bardzo korzystną strukturą dla przedsiębiorców, zwłaszcza tych, którzy prowadzą działalność operacyjną i chcą jednocześnie inwestować w istniejące bądź tworzone spółki kapitałowe.

5. Czy zagraniczna fundacja może być spółką nieruchomościową?

Z 1 stycznia 2021 r. do ustawy o PIT i ustawy o CIT zostały wprowadzone przepisy dotyczące tzw. spółek nieruchomościowych.

Spółki nieruchomościowe, czyli jakie?

Spółki nieruchomościowe to podmioty inne niż osoby fizyczne, które spełniają łącznie następujące warunki:

	Spółka rozpoczynająca działalność	Każda inna spółka
	W bilansie na 1. dzień roku podatkowego	W bilansie na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy
Stosunek nieruchomości do ogółu aktywów	Co najmniej 50% <u>wartości rynkowej</u> aktywów bezpośrednio lub pośrednio stanowiła wartość rynkową nieruchomości położonych w Polsce lub praw do takich nieruchomości.	Co najmniej 50% <u>wartości bilansowej</u> aktywów bezpośrednio lub pośrednio stanowiła wartość bilansową nieruchomości położonych w Polsce lub praw do takich nieruchomości.
Wartość nieruchomości	<u>Wartość rynkowa</u> tych nieruchomości przekraczała 10 mln PLN albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego 1. dzień roku podatkowego.	<u>Wartość bilansowa</u> tych nieruchomości przekraczała 10 mln PLN albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy.

**Stosunek
przychodów z
nieruchomości
do ogółu
przychodów**

–

W roku poprzedzającym rok
podatkowy **przychody podatkowe** z
tytułu najmu i innych umów o
podobnym charakterze lub z
przeniesienia własności nieruchomości
lub prawa do nieruchomości lub
udziałów w innych spółkach
nieruchomościowych lub przychody z
udziału w spółkach
nieruchomościowych (dywidenda,
wypłata zysku) stanowiły co najmniej
60% ogółu przychodów podatkowych.

... a co z zagranicznymi fundacjami?

Mając na uwadze polskie przepisy o spółkach nieruchomościowych, należy pamiętać, że spółkami nieruchomościowymi mogą być również podmioty niemające swojej siedziby ani zarządu na terytorium Polski. Spółkami nieruchomościowymi mogą być zatem także zagraniczne fundacje rodzinne i w związku z tym mogą na nich spoczywać obowiązki wynikające z polskich ustaw o podatkach dochodowych.

Większość fundacji rodzinnych funkcjonujących w zagranicznych jurysdykcjach posiada osobowość prawną, a także sporządza bilanse aktywów i pasywów. Fundacje zarządzają majątkiem przekazanym przez fundatora we własnym imieniu i zgodnie z zasadami określonymi przez fundatora w akcie założycielskim. Posiadana przez fundacje prywatne osobowość prawna oraz brak korporacyjnego charakteru, wynikający z braku jakichkolwiek tytułów uczestnictwa (udziałów), wywołują jednak wątpliwości co do tego, jak odnosić przepisy o spółkach nieruchomościowych do tego rodzaju podmiotów.

Wniosek

Przepisy wprowadzające definicję spółki nieruchomościowej przysporzyły podatnikom wielu problemów. Szczególnie problematyczne okazało się to, kto i w jakich sytuacjach powinien raportować informacje o posiadanych prawach albo udziałach w spółkach nieruchomościowych. Praktyka w tym zakresie dopiero się kształtuje. Istnieją argumenty, aby twierdzić, że w przypadku, gdy współnikiem spółki nieruchomościowej jest podmiot z siedzibą zagranicą, który nie osiąga przychodów w Polsce, a zatem nie ma tutaj obowiązku podatkowego, nie powinien być zobowiązany do raportowania informacji o posiadanych udziałach albo prawach do spółki nieruchomościowej. Literalnie bowiem obowiązek ten dotyczy podatników.

Nie można jednak wykluczyć stanowiska organów podatkowych lub samego Ministerstwa Finansów, w którego świetle raporty CIT-N2 oraz PIT-N2 powinni składać również wspólnicy spółek nieruchomościowych – posiadający oczywiście bezpośrednio lub pośrednio co

najmniej 5% udziałów albo praw – którzy nie są polskimi rezydentami podatkowymi i nie mają tutaj obowiązku podatkowego. Także zagraniczne fundacje prywatne.



6. Oddział spółki niemieckiej jako spółka nieruchomościowa

Za spółkę nieruchomościową można uznać każdy podmiot inny niż osoba fizyczna, zobowiązany do tego, żeby sporządzić bilans na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym wyodrębniono dwie grupy podmiotów. **Powstaje pytanie, czy oddział spółki zagranicznej może być uznany za spółkę nieruchomościową.**

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

Tę kwestię rozpatrzył Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 25 sierpnia 2022 r. (0111-KDIB1-2.4010.369.2022.1.DP). Z interpretacji wynika, że kluczowe przy ustalaniu, czy zagraniczny oddział zagranicznego przedsiębiorcy może zostać zakwalifikowany jako samodzielna spółka nieruchomościowa, jest sprawdzenie, czy dany oddział spółki położony na terytorium RP spełnia wszystkie przesłanki definicji spółki nieruchomościowej. Co istotne, przesłanki te powinny zostać spełnione przez podmiot łącznie. Dyrektor KIS wskazał na fakt, że oddział nie stanowi odrębnej jednostki, a jedynie jest wydzieloną częścią spółki, co znajduje potwierdzenie m.in. w art. 3 pkt 4 *Ustawy z 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej*. Artykuł 4a pkt 11 ustawy o CIT stanowi, że zagranicznym zakładem jest m.in. oddział. Co więcej, w rozumieniu przepisów podatkowych zakład sam w sobie nie jest podatnikiem, co zostało potwierdzone przez Naczelny Sąd Administracyjny², a obowiązek sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości ciąży właśnie na podatniku. Zatem oddział nie będzie spółką nieruchomościową, ponieważ na podstawie

² Np. wyrok NSA z 18 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1773/09.

przepisów o CIT nie spełnia przesłanki sporządzenia bilansu. Oddział spółki niemieckiej nie będzie mógł zostać uznany za spółkę nieruchomościową ze względu na to, że na podstawie przepisów o CIT nie jest on podmiotem obowiązany do sporządzenia bilansu. Obowiązek taki ciąży na podatniku, czyli na jednostce macierzystej – spółce niemieckiej, czego potwierdzeniem jest to, że oddział spółki niemieckiej nie posiada oddzielnego numeru NIP.

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

Nowelizacja przepisów ustawy o CIT (w tym omawianego art. 4a) została uzasadniona koniecznością uszczelnienia systemu podatkowego w przypadku nierezydentów, którzy osiągają dochody na terytorium Polski. Celem zmian było dostosowanie regulacji krajowych w taki sposób, aby zgodne były ze standardami przewidzianymi przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zmienione przez konwencję MLI³.

³ *Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24 listopada 2016 r., podpisana w Paryżu 7 czerwca 2017 r. (ang. Multilateral convention to implement tax treaty-related measures to prevent base erosion and profit shifting).*

PODATKI MIĘDZYNARODOWE

7. Skutki podatkowe w PIT, jakie niesie uczestnictwo w spółce osobowej z Luksemburga

Istnieją w Polsce dwie linie interpretacyjne dotyczące traktowania luksemburskich specjalnych spółek komandytowych (w skrócie: SCSP – fr. *société en commandite spéciale*). Zgodnie z pierwszą z nich (korzystniejszą) dochód z dywidend (jeżeli nie jest objęty działalnością SCSP) traktowany jest po stronie wspólnika jako przychód z kapitałów pieniężnych, w czego konsekwencji opodatkowany 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym opłacanym na koniec roku, w którym została uzyskany.

Z uwagi na podobieństwo do spółki komandytowo-akcyjnej orzecznictwo uznawało, że wypłatę z SCSP należy traktować jako przychód w momencie jej uzyskania i opodatkować analogicznie do opodatkowania dywidendy.

Druga linia orzecznicza (poparta uchwałą NSA) wskazuje, że dochody uzyskane za pośrednictwem SCSP zawsze podlegają wspomnianej reklasyfikacji źródła dochodu na działalność gospodarczą. Oznacza to nie tylko, że należy stosować reżim właściwy do opodatkowania działalności gospodarczej, ale jeszcze że nawet wspólnik bierny, który ma minimalny udział w zyskach, powinien na bieżąco ustalać swoją część przychodów i kosztów oraz opłacać miesięczne zaliczki na podatek dochodowy.

Spółki osobowe w podatkach dochodowych

Na gruncie prawa cywilnego rozróżnienie pomiędzy spółką osobową a kapitałową jest dość proste – granica ta przebiega poprzez pytanie, czy dana spółka posiada osobowość prawną (a ma ją, kiedy przepisy mówią, że ma). Na gruncie podatków dochodowych sprawa jest trochę bardziej skomplikowana.

Historycznie CIT obejmował (jak sama nazwa wskazuje) jedynie osoby prawne. Sprawa skomplikowała się w 2014 r., kiedy to ustawodawca postanowił objąć nim również spółkę komandytowo-akcyjną, a więc spółkę osobową. W 2021 r. dodano do tego spółkę komandytową oraz w niektórych wypadkach spółkę jawną.

Dziś więc to, czy spółka posiada osobowość prawną, czy jej nie posiada, nie ma znaczenia z perspektywy opodatkowania CIT, a w konsekwencji również wspólników na gruncie PIT. Na gruncie podatków dochodowych wyróżniamy obecnie podatników CIT – mających swoistą „osobowość podatkową” – oraz tzw. spółki transparentne podatkowo.

Z reguły podatnicy CIT opodatkowują swoje własne dochody, zaś wypracowany przez nie zysk jest traktowany z perspektywy wspólników jako dywidenda, a więc opodatkowane odpowiednio CIT – gdy wspólnik jest podatnikiem CIT, lub PIT – gdy wspólnik jest osobą fizyczną.

Spółka transparentna

Koncepcja transparentności podatkowej sprowadza się do pominięcia spółki na etapie ustalania dochodu oraz przypisania go wspólnikom – proporcjonalnie do ich udziału w zyskach. Więc na etapie, kiedy spółka transparentna uzyskuje przychód, spółkę traktujemy

jako „przezroczystą”, zaś dochód ten dzielimy pomiędzy wspólników. Analogicznie postępujemy z kosztami.

W wypadku PIT zasada transparentności podatkowej ulega pewnej modyfikacji, zgodnie z którą jakiegokolwiek dochody spółki transparentnej (niezależnie od źródła ich uzyskania) traktujemy jako dochody z działalności gospodarczej, ze wszystkimi tego konsekwencjami.



Spółki zagraniczne

Jeśli chodzi o rozróżnienie na gruncie polskich spółek, jest ono dość proste – w gruncie rzeczy mamy 3 spółki transparentne: spółkę cywilną, jawną (czasami jest podatnikiem CIT) oraz partnerską. Pozostałe zaś, są podatnikami CIT.

W praktyce gospodarczej funkcjonuje jednak cały szereg zagranicznych podmiotów, z których również polscy podatnicy czerpią zyski. Ustawodawca każe nam traktować spółki zagraniczne zgodnie z lokalnym podejściem.

Jeśli więc w kraju siedziby dana spółka jest spółką transparentną – w Polsce traktujemy ją analogicznie.

Spółka SCSP jako podmiot transparentny

Przykładem zagranicznej spółki osobowej cieszącej się dużą popularnością jest luksemburska spółka SCSP, wykorzystywana bardzo często jako alternatywny fundusz inwestycyjny.

Spółka ta swą konstrukcją przypomina polską spółkę komandytowo-akcyjną. Jej działalność operacyjną prowadzi komplementariusz (*general partner*), zaś w spółce funkcjonują również wspólnicy bierni (*limited partners*) o statusie zbliżonym do akcjonariusza w polskiej SKA. Wspólnicy bierni uczestniczą w zyskach na etapie jego podziału po zakończeniu roku podatkowego.

Spółka ta na gruncie przepisów lokalnych traktowana jako podmiot transparentny podatkowo i analogicznie należy ją traktować w Polsce. Problem dotyczący tych spółek wynika z rozbieżności w podejściu polskich organów skarbowych do klasyfikacji przychodów.

8. Likwidacja spółki posiadającej polskie udziały z perspektywy zagranicznych wspólników

To, że podmiot luksemburski otrzymał akcje polskiej spółki jako majątek likwidacyjny spółki holenderskiej, spowodowało trudności z oceną wysokości dochodu oraz możliwością rozpoznania kosztów. W interpretacji indywidualnej nr 0111-KDIB1-2.4010.390.2022.1.AK z 5

września 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej udzielił odpowiedzi na to zagadnienie.

Ograniczony obowiązek podatkowy

Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – jest to tzw. ograniczony obowiązek podatkowy.

Ustawodawca w art. 3 ust. 3 ustawy CIT wyszczególnił przykładowy katalog dochodów, jakie osiągają na terytorium RP podmioty zagraniczne w związku z ograniczonym obowiązkiem podatkowym. Są nimi np. dochody z:

- 1) wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;
- 2) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, również z tytułu jej zbycia w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
- 3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;
- 4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym bądź funduszu podobnym lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), jednak wyłącznie w sytuacji w której mniej niż 50% wartości aktywów pochodzi z nieruchomości.

W przypadku ww. punktów 2 i 4 zastosowanie znajduje tzw. klauzula nieruchomościowa, występująca w zdecydowanej większości zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na jej podstawie umawiające się państwa uzyskują prawa do opodatkowania dochodu z tytułu sprzedaży nieruchomości państwu, na którego terytorium dana nieruchomość jest położona. Ponadto, w wielu umowach zdecydowano się zawrzeć klauzulę nieruchomościową, zgodnie z którą opodatkowanie dochodów ze zbycia udziałów lub akcji spółki, jeśli jej majątek składa się głównie (lub w 50%, w zależności od umowy), bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomości, także powinno nastąpić w państwie położenia nieruchomości.

Koszty uzyskania przychodu

Kosztami uzyskania przychodów są koszty, które poniesiono, żeby osiągnąć przychód ze źródła przychodów lub żeby zachować albo zabezpieczyć źródło przychodów, z wyjątkiem kosztów określonych w ustawie. Tym samym wszystkie poniesione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą (po wyłączeniu zastrzeżonych w ustawie) są kosztami uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do

kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów.

Z możliwością obniżenia podstawy opodatkowania wiąże się obowiązek, aby na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości prowadzić rzetelną ewidencję rachunkową, która pozwoli określić wysokość dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokość należnego podatku za rok podatkowy, a także aby w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uwzględnić informację niezbędną do tego, żeby obliczyć wysokość odpisów amortyzacyjnych.

Likwidacja a sposób obliczenia kosztów

Likwidacja spółki, której udziałowcem jest podmiot posiadający ograniczony obowiązek podatkowy, jest zagadnieniem prawnym związanym z tym, jak ująć wartość aktywów otrzymanych przez zagraniczny podmiot oraz możliwością rozliczenia kosztów poniesionych na nabycie/wytworzenie tych aktywów.

Zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 5 ustawy o CIT za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki przyjmuje się ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

Wartość uzyskanych z likwidacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, uprzednio wniesionych do osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo komercjalizowanej własności, określamy z uwzględnieniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych.

Stosując art. 15 ust. 1i pkt 3 ustawy o CIT w niniejszej sprawie, należało przyjąć, że kosztem uzyskania przychodu byłaby równowartość wierzytelności uregulowanej poprzez wydanie udziałów w spółce polskiej na rzecz wnioskodawcy. Za wartość przysługującej wnioskodawcy wierzytelności o wydanie majątku likwidacyjnego należy uznać wartość rynkową tego majątku, czyli wartość rynkową udziałów.

PLANOWANIE SPADKOWE

9. Czy oświadczenie o odrzuceniu spadku w jednym państwie UE będzie skuteczne w postępowaniu spadkowym w innym państwie członkowskim?

TSUE jednoznacznie rozstrzygnął tę kwestię orzeczeniem z 2 czerwca 2022 r. (sygn. C-617/20).

Stan faktyczny

W.N., obywatel holenderski, którego ostatnim miejscem zwykłego pobytu były Niemcy, zmarł w maju 2018 r. w Bremie (Niemcy). Wdowa po W.N., również zamieszkująca w Niemczech, wystąpiła do lokalnego sądu w Bremie (właściwego do orzekania w tej sprawie spadkowej) z wnioskiem o wydanie poświadczenia spadkowego stwierdzającego nabycie spadku po W.N. W drodze dziedziczenia ustawowego wdowa miała otrzymać 3/4 części spadku, zaś dwóch bratanków W.N. mieszkających w Holandii – po 1/8 części spadku każdy. Niemiecki sąd poinformował bratanków W.N. o wszczęciu postępowania spadkowego i zażądał przedstawienia dokumentów na potrzeby uregulowania sprawy spadkowej. Bratankowie W.N. złożyli wówczas przed sądem rejonowym w Hadze (Holandia) oświadczenie o odrzuceniu spadku, które zostało wpisane do lokalnego rejestru spadkowego.

Kolejnym pismem sąd rejonowy w Bremie poinformował bratanków zmarłego o złożeniu wniosku o wydanie poświadczenia spadkowego i wezwał ich, żeby zajęli stanowiska w sprawie. Bratankowie zmarłego skierowali wówczas do sądu rejonowego w Bremie pismo napisane w języku niderlandzkim, do którego załączyli kopie stosownych dokumentów, które sporządził holenderski sąd.

Sąd niemiecki w odpowiedzi poinformował bratanków zmarłego, że nie może uwzględnić zarówno samego pisma, jak i załączonych doń dokumentów z uwagi na brak ich tłumaczenia na język niemiecki. N.N. (jeden z bratanków zmarłego) wysłał zatem kolejne pismo – w języku niemieckim – tłumacząc, iż wraz z bratem odrzucili spadek po zmarłym, a oświadczenie o odrzuceniu spadku zostało zarejestrowane przez właściwy sąd zgodnie z prawem europejskim w języku niderlandzkim. W konsekwencji w jego ocenie żadne dokumenty nie wymagają tłumaczenia na język niemiecki. Sąd niemiecki nie przychylił się do stanowiska N.N. i ponownie wezwał do dokonania tłumaczeń przedmiotowych dokumentów, sygnalizując zarazem konieczność przestrzegania terminów obowiązujących dla odrzucenia spadku. W braku reakcji na pismo i w związku z upływem stosownego terminu sąd niemiecki orzekł, iż przyjmuje, że bratankowie zmarłego przyjęli spadek po spadkodawcy.

Bratankowie zmarłego zaskarżyli przedmiotowe orzeczenie. Ostatecznie Wyższy Sąd Krajowy Hanzy w Bremie, analizując stan faktyczny tej sprawy, postanowił zwrócić się z wątpliwościami wyartykułowanymi w formie pytań prejudycjalnych do TSUE.

Zdaniem TSUE oświadczenie o odrzuceniu spadku, które spadkobierca złożył przed sądem państwa członkowskiego jego miejsca zwykłego pobytu, uważa się za ważne pod względem formy, jeżeli spełnione zostały wymogi co do formy mające zastosowanie przed tym sądem, bez konieczności spełniania przez owo oświadczenie

– dla celów jego ważności – wymogów co do formy ustanowionych w prawie właściwym dla dziedziczenia.

W ocenie TSUE niemiecki sąd powinien był uwzględnić to oświadczenie niezależnie od tego, czy spełniało ono inne wymogi i czy towarzyszyły mu wyjaśnienia, które ten sąd uważał za konieczne do uznania takiego oświadczenia za ważne. TSUE podkreślił, że z jednej strony z motywów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 650/2012 z 4 lipca 2012 r. wynika, że osoby, które skorzystały z możliwości złożenia oświadczeń w państwie członkowskim miejsca ich zwykłego pobytu, ponoszą odpowiedzialność za poinformowanie organów właściwych w sprawach spadkowych o istnieniu tych oświadczeń – niemniej prawo unijne nie przewiduje żadnych mechanizmów przekazywania takich oświadczeń przez sąd państwa członkowskiego miejsca zwykłego pobytu spadkobiercy, który spadek odrzuca, sądowi mającemu jurysdykcję do orzekania w danej sprawie spadkowej. W konsekwencji chociaż nie podjęto czynności notyfikacyjnych w terminie wyznaczonym przez prawo właściwe dla dziedziczenia, to w ocenie TSUE – jeśli samo oświadczenie zostało złożone zgodnie z lokalnymi wymogami formalnymi – jego ważność nie może zostać podważona.



Orzeczenie jest bezspornie istotne z perspektywy praktycznej analizy niejednokrotnie bardzo skomplikowanych stanów faktycznych transgranicznych postępowań spadkowych. Płynie z niego również inny wniosek – warto zatroszczyć się o interesy swoje, a także swoich najbliższych i zawczasu podjąć działania zmierzające do tego, żeby zaplanować scenariusz sukcesji i zadbać o rozdysponowanie posiadanych dóbr zgodnie z naszą wolą – w szczególności wówczas, gdy potencjalne postępowanie spadkowe może nabrać międzynarodowego charakteru.

Skontaktuj się z naszymi ekspertami:

zespół doradztwa na rzecz klientów indywidualnych

**GWW Ladziński, Cmoch
i Wspólnicy sp. k.**

ul. Dobra 40,
00-344 Warszawa
tel. +48 22 212 00 00
warszawa@gww.pl

www.gww.pl