

Grudzień 2020

Zmiany w opodatkowaniu transakcji restrukturyzacyjnych

Nowelizacje ustaw o podatkach dochodowych, które wejdą w życie od 1 stycznia 2021 r., wprowadzają szereg istotnych zmian o charakterze systemowym w CIT i PIT, w tym m.in. nadanie statusu podatników CIT spółkom komandytowym i niektórym spółkom jawnym, a także możliwość wyboru przez niektórych podatników CIT opodatkowania w formie ryczału, czyli tzw. estońskiego CIT.

Zmiany w przepisach o podatkach dochodowych mogą jednak dotyczyć również zasad opodatkowania transakcji restrukturyzacyjnych dokonywanych przez podatników, wpływając w istotny sposób na ich konsekwencje podatkowe, wybór metody przeprowadzenia tego rodzaju transakcji oraz poziom ich opodatkowania.

Poniżej przedstawiamy najistotniejsze kwestie, na które w związku ze zmianami powinni zwrócić uwagę podatnicy planujący dokonanie transakcji restrukturyzacyjnych.

Rozliczanie straty podatkowej po przejęciu innego podmiotu lub nabyciu przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Na mocy nowej regulacji, wprowadzanej nowelizacją do ustawy o CIT, od 1 stycznia 2021 r. przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie będzie uwzględniać się strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo, lub część przedsiębiorstwa, w tym

w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:

- przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części będzie inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem; lub
- co najmniej 25 proc. udziałów (akcji) podatnika będzie posiadał podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł stratę, praw takich nie posiadały.

Powyższa regulacja w bardzo istotny sposób wpływa na konsekwencje podatkowe m.in. transakcji przejęć spółek kapitałowych, ograniczając możliwość rozliczania przez spółkę przejmującą po dokonaniu przejęcia innej spółki swoich strat podatkowych z lat wcześniejszych.

Z powyższej regulacji wynika bowiem, że aby w przypadkach w niej wymienionych możliwe było po transakcji rozliczanie przez podatnika przejmującego (nabywającego) inny podmiot, przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część strat podatkowych z lat wcześniejszych, musi wystąpić tożsamość podstawowej działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika po dokonaniu transakcji z jego wcześniejszą działalnością.

Celem zmian legislacyjnych w tym zakresie jest dopuszczenie do rozliczania dla celów podatkowych strat tylko z działalności gospodarczej tego samego rodzaju jak działalność, w której pierwotnie one powstały.

Warunek dotyczący tożsamości podstawowej działalności gospodarczej podatnika po dokonaniu transakcji może jednak w przypadku wielu transakcji dotyczących przejęć lub nabyć innego podmiotu być trudny do spełnienia, gdyż celem gospodarczym tego rodzaju transakcji jest często rozszerzenie zakresu działalności prowadzonej uprzednio przez podatnika przejmującego inny podmiot lub nabywającego przedsiębiorstwo (zorganizowaną część przedsiębiorstwa).

Połączenia odwrotne

Jednym ze szczególnych sposobów połączeń spółek, często wykorzystywanym w transakcjach restrukturyzacyjnych, jest tzw. połączenie odwrotne, polegające na przejęciu przez spółkę zależną jej bezpośredniego udziałowca (akcjonariusza).

Zmiana wprowadzona z mocą od 1 stycznia 2021 r. do ustawy o CIT, ograniczająca możliwość rozliczania strat podatkowych w przypadku przejęcia innego podmiotu, wpłynie również na konsekwencje podatkowe transakcji restrukturyzacyjnych przeprowadzanych w formie połączenia odwrotnego. Na skutek przejęcia odwrotnego dochodzi bowiem zazwyczaj do uzyskania przez podmiot, który dotychczas

takich praw nie posiadał, co najmniej 25 proc. udziałów (akcji) w spółce przejmującej.

W takim przypadku nastąpi więc utrata prawa do rozliczania strat podatkowych spółki przejmującej, nawet jeżeli przedmiot faktycznie prowadzonej przez spółkę przejmującą podstawowej działalności gospodarczej po przejęciu będzie taki sam, jak przedmiot działalności prowadzonej przez tę spółkę przed dokonaniem transakcji przejęcia, a także niezależnie od tego czy restrukturyzacja, w ramach której dokonana zostanie transakcja przejęcia, będzie uzasadniona z ekonomicznego punktu widzenia.

Skutkiem wprowadzenia omawianej regulacji może więc być odmienne traktowanie transakcji przejęć zwykłych i przejęć odwrotnych spółek kapitałowych w zakresie możliwości rozliczania strat podatkowych podmiotu kontynuującego działalność.

Nowe obowiązki podatkowe spółek nieruchomościowych

Nowelizacja wprowadza również do ustaw o CIT i PIT definicję spółki nieruchomościowej. Przepisy, które wejdą w życie 1 stycznia 2021 r., definiują spółkę nieruchomościową jako podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:

- w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność – na pierwszy dzień roku podatkowego co najmniej 50 proc. wartości rynkowej aktywów (bezpośrednio lub pośrednio) stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych w Polsce lub praw do takich nieruchomości, a wartość tych nieruchomości przekraczała 10 mln zł;
- w przypadku pozostałych podmiotów – na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy (obrotowy)

co najmniej 50 proc. wartości bilansowej aktywów (bezpośrednio lub pośrednio) stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych w Polsce lub praw do takich nieruchomości, a wartość tych nieruchomości przekraczała 10 mln zł albo równowartość tej kwoty określoną według stosownego kursu; oraz w roku poprzedzającym rok podatkowy (obrotowy) przychody podatkowe (przychody ujęte w wyniku finansowym netto), z tytułu: najmu, dzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze; lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, oraz z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60 proc. ogółu odpowiednio przychodów podatkowych (przychodów ujętych w wyniku finansowym netto).

Wprowadzone zostały również nowe zasady rozliczania podatku od dochodów ze zbycia udziałów, akcji i praw o podobnym charakterze w spółkach nieruchomościowych, których zasadniczym celem jest przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku ze zbycia udziałów, akcji lub praw w spółce nieruchomościowej na tę spółkę jako płatnika podatku, jeżeli podmiot zbywający te udziały, akcje lub prawa nie jest rezydentem Polski.

W takiej sytuacji spółka nieruchomościowa będzie zobowiązana do obliczenia zaliczki na podatek w wysokości 19 proc. dochodu ze zbycia i pobrania jej od zbywcy, a także do dokonania wpłaty tej zaliczki na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

W celu wypełnienia powyższych obowiązków spółka nieruchomościowa powinna posiadać wiedzę o wartości transakcji. W razie braku takiej wiedzy spółka nieruchomościowa będzie zobowiązana do rozliczenia

podatku w oparciu o wartość rynkową zbywanych udziałów, akcji lub praw.

Co również istotne, w przypadku problemów z uzyskaniem od zbywcy środków finansowych na zapłatę podatku, spółka nieruchomościowa będzie zobowiązana do pokrycia kosztu tego podatku z własnych środków.

Podatnicy powinni również zwrócić uwagę na fakt, że spółki nieruchomościowe oraz podatnicy posiadający bezpośrednio lub pośrednio udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze, dające co najmniej 5 proc. praw głosu lub praw do udziału w zyskach spółki nieruchomościowej, będą zobowiązani przekazywać Szeffowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego (obrotowego) informację o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały (akcje) lub powyższe prawa w spółce nieruchomościowej.

Prawidłowe wypełnienie powyższego obowiązku może być dla wielu spółek nieruchomościowych trudne z uwagi na fakt, że informacje o prawach posiadanych w nich przez inne podmioty, przekraczających określony w przepisie próg 5 proc. powodujących zaistnienie obowiązku informacyjnego, nie zawsze są dla tych spółek dostępne. Dla spółek o rozdrobnionym akcjonariacie (np. notowanych w obrocie publicznym) problemem może być również zidentyfikowanie transakcji podlegających podatkowi.

Niezależnie od powyższych zmian w polskich ustawach o podatkach dochodowych, w wielu międzynarodowych umowach dotyczących unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, funkcjonuje tzw. klauzula nieruchomościowa.

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej osoby lub firmy.

Pomimo, iż staramy się dostarczać dokładne i aktualne informacje, nie możemy zagwarantować, że takie informacje będą aktualne na dzień ich otrzymania lub że będą nadal aktualne w przyszłości. Nikt nie powinien podejmować decyzji na podstawie takich informacji bez odpowiedniego profesjonalnego doradztwa po dokładnym zbadaniu konkretnej sytuacji.

Nazwa i logo KPMG są znakami towarowymi używanymi na podstawie licencji przez niezależne firmy członkowskie globalnej organizacji KPMG.

© 2020 KPMG Tax M.Michna sp.k., polska spółka komandytowa i członek globalnej organizacji KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Limited, prywatną spółką angielską z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Celem tej klauzuli jest zagwarantowanie, aby zysk ze sprzedaży udziałów, akcji lub porównywalnych praw w spółce, której główne aktywa stanowią nieruchomości, podlegał opodatkowaniu w kraju, gdzie nieruchomości te są położone.

W ostatnim czasie na mocy protokołu podpisanego 29 października 2020 r. klauzula nieruchomościowa została wprowadzona również do tekstu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Polską a Królestwem Niderlandów, co może mieć istotny wpływ na konsekwencje podatkowe m.in. transakcji restrukturyzacyjnych dotyczących podmiotów z tych krajów, jeżeli na majątek jednego z tych podmiotów składają się głównie nieruchomości.

Klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania

Przy określaniu skutków podatkowych dokonywanych przez podatników transakcji należy również wziąć pod uwagę treść funkcjonujących w polskich przepisach podatkowych tzw. klauzul antyabuzywnych – ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tzw. klauzula GAAR, ang. General Anti-Avoidance Rule) oraz klauzul szczególnych.

Ogólna klauzula GAAR może mieć zastosowanie, jeżeli osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej, lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, a zastosowany przez podatnika sposób działania był sztuczny.

Obok ogólnej klauzuli GAAR w przepisach podatkowych funkcjonuje również szereg szczególnych tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, które również mogą być przez organy podatkowe stosowane w celu zakwestionowania skutków podatkowych dokonywanych przez podatników czynności, w tym transakcji restrukturyzacyjnych.

Jedną z tego rodzaju klauzul stanowi, że przepisów dotyczących neutralności podatkowej transakcji dotyczących połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego (aportu) nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie, lub uchylenie się od opodatkowania.

W ustawie o CIT znajduje się również szczególna klauzula mająca zapobiegać nadużyciom w stosowaniu zwolnień z opodatkowania przychodów z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, a także przychodów z odsetek oraz należności licencyjnych.

Na jej podstawie zwolnienie z opodatkowania tych należności nie jest stosowane, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia było sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem przepisów ustanawiających zwolnienie oraz jeżeli było głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji, lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

Treść powyższych klauzul, mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, powinni w szczególności brać pod uwagę podatnicy planujący dokonanie transakcji restrukturyzacyjnych. W praktyce transakcje tego rodzaju szczególnie często są bowiem przedmiotem zainteresowania organów podatkowych.

Również objęcie od 1 stycznia 2021 r. spółek komandytowych (oraz niektórych spółek jawnych) przepisami o CIT powoduje, że wszelkie transakcje dotyczące tych podmiotów, w tym transakcje restrukturyzacyjne, mogą być przez organy podatkowe dodatkowo szczególnie wnikliwie badane pod kątem możliwości zastosowania do nich powyższych przepisów.

Jeżeli są Państwo zainteresowani szczegółami dotyczącymi omawianych zagadnień, prosimy o kontakt: mampytanie@kpmg.pl

Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej osoby lub firmy. Pomimo, iż staramy się dostarczać dokładne i aktualne informacje, nie możemy zagwarantować, że takie informacje będą aktualne na dzień ich otrzymania lub że będą nadal aktualne w przyszłości. Nikt nie powinien podejmować decyzji na podstawie takich informacji bez odpowiedniego profesjonalnego doradztwa po dokładnym zbadaniu konkretnej sytuacji. Nazwa i logo KPMG są znakami towarowymi używanymi na podstawie licencji przez niezależne firmy członkowskie globalnej organizacji KPMG.

© 2020 KPMG Tax M. Michna sp.k., polska spółka komandytowa i członek globalnej organizacji KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Limited, prywatną spółką angielską z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Biura KPMG

Warszawa

ul. Inflancka 4A
00-189 Warszawa
Tel. : +48 22 528 11 00
Faks: +48 22 528 10 09
kpmg@kpmg.pl

Gdańsk

al. Zwycięstwa 13a
80-219 Gdańsk
Tel. : +48 58 772 95 00
Faks: +48 58 772 95 01
gdansk@kpmg.pl

Kraków

ul. Opolska 114
31-323 Kraków
Tel. : +48 12 424 94 00
Faks: +48 12 424 94 01
krakow@kpmg.pl

Katowice

ul. Francuska 36
40-028 Katowice
Tel. : +48 32 778 88 00
Faks: +48 32 778 88 10
katowice@kpmg.pl

Poznań

ul. Roosevelta 22
60-829 Poznań
Tel. : +48 61 845 46 00
Faks: +48 61 845 46 01
poznan@kpmg.pl

Łódź

ul. Składowa 35
90-127 Łódź
Tel. : +48 42 232 77 00
Faks: +48 42 232 77 01
lodz@kpmg.pl

Wrocław

ul. Szczytnicka 11
50-382 Wrocław
Tel. : +48 71 370 49 00
Faks: +48 71 370 49 01
wroclaw@kpmg.pl



Informacje zawarte w niniejszej publikacji mają charakter ogólny i nie odnoszą się do sytuacji konkretnej osoby lub firmy. Pomimo, iż staramy się dostarczać dokładne i aktualne informacje, nie możemy zagwarantować, że takie informacje będą aktualne na dzień ich otrzymania lub że będą nadal aktualne w przyszłości. Nikt nie powinien podejmować decyzji na podstawie takich informacji bez odpowiedniego profesjonalnego doradztwa po dokładnym zbadaniu konkretnej sytuacji. Nazwa i logo KPMG są znakami towarowymi używanymi na podstawie licencji przez niezależne firmy członkowskie globalnej organizacji KPMG.

© 2020 KPMG Tax M.Michna sp.k., polska spółka komandytowa i członek globalnej organizacji KPMG składającej się z niezależnych spółek członkowskich stowarzyszonych z KPMG International Limited, prywatną spółką angielską z odpowiedzialnością ograniczoną do wysokości gwarancji. Wszelkie prawa zastrzeżone.

kpmg.pl