

RESTRUKTURYZACJE TRANSGRANICZNE W ŚWIELE KLAUZULI NIERUCHOMOŚCIOWEJ ORAZ OBOWIĄZKÓW SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWEJ JAKO PŁATNIKA

Streszczenie. Skutki podatkowe procesów restrukturyzacyjnych wywołują wątpliwości przede wszystkim z uwagi na wielość podmiotów, które uczestniczą w takich procesach, oraz ich rolę. Celem artykułu jest zatem poddanie analizie klasyfikacji potencjalnego przychodu uzyskanego w wyniku działań restrukturyzacyjnych jako „zysków z przeniesienia własności majątku” w świetle stanowisk reprezentowanych przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Ponadto rozważona zostanie problematyka obowiązków spółki nieruchomościowej jako płatnika w związku z dokonaniem działań restrukturyzacyjnych.

Słowa kluczowe: zyski ze sprzedaży majątku, klauzula nieruchomościowa, spółka nieruchomościowa, restrukturyzacja, połączenie, podział, likwidacja

* Uczestnik prawniczego seminarium doktorskiego prowadzonego przez Polską Akademię Nauk oraz doradca podatkowy, e-mail: r.lopatek@dydaktyka.inp.pan.pl, <https://orcid.org/0009-0005-6385-3849>

CROSS-BORDER RESTRUCTURINGS IN LIGHT OF THE REAL ESTATE CLAUSE AND THE OBLIGATIONS OF THE REAL ESTATE COMPANY AS A TAX REMITTER

Summary. The tax consequences of restructurings raise doubts mainly due to the fact that multiple entities participate in such processes and the role of these entities differ. Therefore, the purpose of the article is to analyze the classification of potential revenue received as a result of the referenced restructuring activities as “gains from the transfer of assets” in light of the standpoint represented by tax authorities and administrative courts. Moreover, the above issue will be also considered in the light of the real estate company’s obligations as a tax remitter.

Keywords: capital gain, real estate clause, real estate company, restructuring, merger, demerger, liquidation

1. WPROWADZENIE

Celem działań restrukturyzacyjnych jest przede wszystkim zmiana w zakresie aktywów przedsiębiorstwa, jego struktury kapitałowej lub zarządzania¹. Według kryterium rodzaju dokonanej transakcji wśród procesów restrukturyzacyjnych można wyróżnić m.in. połączenia i podziały podmiotów oraz ich likwidacje². Skutki podatkowe połączenia, podziału albo likwidacji wywołują wątpliwości w szczególności w przypadku, gdy podmiotem przejętym, dzielonym albo likwidowanym jest podmiot niebędący polskim rezydentem podatkowym, posiadający udziały w spółce, której majątek składa się głównie z majątku nieruchomości położonego w Polsce.

Można spotkać się ze stanowiskiem prezentowanym w wydawanych interpretacjach indywidualnych, że potencjalny przychód związany z przejściem własności udziałów w wyniku ww. działań restrukturyzacyjnych powinien być klasyfikowany jako „zysk ze sprzedaży majątku”³ w rozumieniu umów o unikaniu opodatkowania⁴. Praktyka w tym zakresie nie jest

¹ Z. Sapijaska, *Restrukturyzacja przedsiębiorstw. Szanse i ograniczenia*, Warszawa 1997, s. 28.

² K. Klimkiewicz-Deplano, *Restrukturyzacje spółek kapitałowych – zmiana polskich regulacji na przestrzeni ostatnich lat*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10, s. 23.

³ Zob. m.in. interpretacje indywidualne wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej KIS): z dnia 6 sierpnia 2021 r., 0111-KDIB1-1.4010.80.2021.2.ŚS; z dnia 19 listopada 2021 r., 0111-KDIB2-1.4010.326.2021.3.AR oraz z dnia 14 września 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.99.2022.2.AW (dalej: Interpretacja w zakresie podziału).

⁴ W dalszych częściach niniejszego artykułu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w ogólności oparte na konwencji modelowej OECD, będą określane jako UPO.

jednak jednolita. Warto bowiem zwrócić uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach, który uchylił interpretację Dyrektora KIS, stwierdzającą, że przychód powstały na podstawie art. 14a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ w związku z likwidacją udziałowca w spółkach nieruchomościowych powinien być uznany za „zysk ze sprzedaży majątku” na gruncie właściwej UPO⁶. Podobne stanowisko zostało również zaprezentowane w przeszłości przez organy podatkowe⁷. Co więcej, również w jednej z wydanych interpretacji indywidualnych Dyrektor KIS stwierdził, że potencjalny przychód uzyskany przez udziałowca w wyniku połączenia spółek nie powinien być klasyfikowany jako „zysk ze sprzedaży majątku”, lecz jako „dywidenda” na gruncie właściwej UPO⁸.

Z uwagi na to celem artykułu jest analiza prawidłowości klasyfikacji potencjalnego przychodu uzyskanego w wyniku połączenia, podziału albo likwidacji jako „zysków z przeniesienia własności majątku” w rozumieniu UPO. Można bowiem postawić tezę, że przychody z restrukturyzacji powinny być uznane za „inne dochody” albo „dywidendy” na gruncie UPO, a ich odpowiednia klasyfikacja zależy przede wszystkim od roli podmiotu uczestniczącego w procesie restrukturyzacji.

Ponadto powołana problematyka zostanie poddana analizie w kontekście obowiązku pobrania przez spółkę nieruchomościową⁹ zaliczki na

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2022 r., sygn. I SA/Gl 827/22, LEX nr 3446536.

⁷ Zob. m.in. interpretacje indywidualne wydane przez: Dyrektora KIS z dnia 24 czerwca 2018 r., 0114-KDIP2-2.4010.137.2018.1.AM oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 października 2014 r., IPPB5/423-683/14-5/AJ.

⁸ Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora KIS z dnia 10 listopada 2022 r., 0114-KDIP2-1.4010.63.2022.2.OK.

⁹ W praktyce procesy restrukturyzacyjne obejmują w przeważającej mierze podmioty, które spełniają warunki określone w art. 4a pkt 35 lit. b u.p.d.o.p. Na podstawie tego przepisu spółka nieruchomościowa oznacza podmiot obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Polski lub praw do takich nieruchomości i wartość bilansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł oraz w roku poprzedzającym rok podatkowy przychody podatkowe z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p., oraz z tytułu udziałów

podatek od dochodu uzyskanego z tytułu zbycia jej udziałów na podstawie art. 26aa ust. 1 u.p.d.o.p. Zasadna wydaje się bowiem teza, że przeniesienie własności udziałów w spółce nieruchomościowej w ramach procesów restrukturyzacyjnych nie stanowi ich „zbycia”, a w konsekwencji nie jest spełniony jeden z warunków powodujących powstanie obowiązków płatnika dla spółki nieruchomościowej.

Wskazane zagadnienia zostaną poddane analizie, w szczególności poprzez zastosowanie metody jurystycznej, jak również odwołania się do poglądów reprezentowanych w literaturze przedmiotu, orzecznictwie oraz praktyce organów podatkowych.

2. RESTRUKTURYZACJE TRANSGRANICZNE A POWSTANIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Punktem wyjścia do analizy wskazanej problematyki powinien być przede wszystkim przepis art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. Słusznie bowiem podkreśla się w orzecznictwie, że podstawą powstania obowiązku podatkowego jest wystąpienie stanu faktycznego spełniającego dyspozycję wynikającą z krajowego przepisu prawa podatkowego¹⁰. W przeciwnym wypadku nie istnieje podstawa do opodatkowania danego dochodu, nawet jeśli UPO przyznaje takie prawo¹¹.

Na podstawie art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. za dochody (przychody) osiągnięte przez podatników niebędących polskimi rezydentami uważa się dochody (przychody) z tytułu przeniesienia własności udziałów w spółce lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów, jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Polski lub prawa do takich nieruchomości. Jak wynika zatem z powołanego przepisu, przychód (dochód) podlegający opodatkowaniu w Polsce może powstać z dwóch tytułów, mianowicie:

- 1) gdy wystąpi przeniesienie własności udziałów w spółce albo
- 2) gdy określona należność jest następstwem posiadania tych udziałów.

w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu przychodów podatkowych.

¹⁰ Zob. m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 5 listopada 2009 r., sygn. II FSK 2194/08, LEX nr 653495.

¹¹ Zob. m.in. M. Raińczuk, M. Leconte, *Konwencja wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1, s. 25.

W brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r. przepis art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. stanowił wyłączenie o „przeniesieniu własności udziałów”. Natomiast przesłanka „należności będących następstwem posiadania udziałów” została wprowadzona z dniem 1 stycznia 2018 r. w wyniku jego nowelizacji. W związku z tym należy odwołać się do uzasadnienia do ustawy wprowadzającej wskazaną zmianę¹². Jak bowiem stwierdził ustawodawca: „zmiana poszerza obecny zakres przepisu zawierającego tzw. klauzulę nieruchomościową. Chodzi o inne niż zbycie udziałów/akcji zdarzenia, których przedmiotem są udziały bądź akcje tzw. spółki nieruchomościowej [...]. Chodzi o zdarzenia takie jak umorzenie udziałów, wystąpienia ze spółki osobowej będącej podatnikiem, zmniejszenie udziału kapitałowego w takiej spółce lub likwidację osoby prawnej. Ekonomiczny skutek tych zdarzeń jest bowiem analogiczny do zbycia udziałów/akcji spółki nieruchomościowej”. Oznacza to, że ustawodawca nie utożsamia pojęcia „zbycia” czy też użytego w art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. pojęcia „przeniesienia” z wszelkimi zdarzeniami, których skutkiem jest przejście prawa własności udziałów w spółce spełniającej warunki określone w tym przepisie. W celu objęcia zakresem art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. zdarzeń, których ekonomiczny skutek jest analogiczny do zbycia udziałów, ustawodawca wprowadził pojęcie „należności będące następstwem posiadania udziałów”.

Z uwagi na to uzasadnione wydaje się przyjęcie, że przychody uzyskane na skutek procesów restrukturyzacyjnych z udziałem nierezydenta będącego udziałowcem w spółce, której majątek składa się głównie z majątku nieruchomego położonego w Polsce, oraz jego wspólników mogą stanowić „należność będącą następstwem posiadania udziałów”. Skutkiem takich działań jest bowiem uzyskanie przez sukcesora prawa do udziału w zyskach spółki, które może stanowić polskie źródło przychodów¹³. Powyższe ma istotne znaczenie nie tylko w kontekście uznania, że procesy restrukturyzacyjne mogą stanowić polskie źródło przychodów na podstawie art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. Mając bowiem na względzie treść art. 3 ust. 2 UPO, pojęcia użyte w UPO powinny być co do zasady interpretowane z uwzględnieniem znaczenia wynikającego z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

¹² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy 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, druk Sejmu VIII kadencji, nr 1878, s. 62.

¹³ Por. wyroki NSA: z dnia 23 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 2144/08, LEX nr 672730 oraz z dnia 18 października 2019 r., sygn. II FSK 3577/17, LEX nr 2761971.

3. PRZYCHODY Z RESTRUKTURYZACJI JAKO „ZYSKI Z PRZENIESIENIA WŁASNOŚCI MAJĄTKU” NA GRUNCIE UPO

Jak wskazano, można spotkać się z poglądem, że potencjalny przychód wynikający z restrukturyzacji powinien być uznany za „zysk z przeniesienia własności majątku” na gruncie UPO. Jako argument przemawiający za taką klasyfikacją powoływana jest przede wszystkim treść komentarza do art. 13 konwencji modelowej OECD, która wskazuje, że pojęcie „przeniesienie własności majątku” obejmuje w szczególności zyski z majątku pochodzące ze sprzedaży lub zamiany, z częściowej sprzedaży, wyłączenia, przekazania spółce w zamian za akcje, sprzedaży praw, darowizny, a nawet pośmiertnego przekazania majątku¹⁴. Użyte w komentarzu sformułowanie „w celu objęcia nimi szczególnie” nie wyklucza zatem zysków uzyskanych z tytułu przeniesienia majątku, wynikających z działań restrukturyzacyjnych¹⁵.

Powołując treść art. 155 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹⁶, w Interpretacji w zakresie podziału wywiedziono ponadto, że „zbycie” jest pojęciem szerszym niż np. sprzedaż czy darowizna, każde wyzbycie się rzeczy lub praw rodzi bowiem po stronie zbywającego skutek w postaci braku władztwa nad rzeczą lub prawem. W konsekwencji przejście z mocy prawa własności udziałów w wyniku sukcesji uniwersalnej na nowo zawiązaną spółkę również stanowi ich zbycie przez współnika¹⁷. Co więcej, we wskazanej interpretacji organ stwierdził, że brak uzyskania przysporzenia majątkowego w związku z planowanym podziałem przez wydzielenie części swojego majątku (obejmującego udziały w spółce nieruchomościowej) nie ma normatywnego znaczenia w świetle treści art. 12 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.p.

¹⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version (as it read on 21.11.2017)*, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page294 (dostęp: 12.05.2023).

¹⁵ Por. M. Żuk, *Wybrane aspekty podatkowe transgranicznego połączenia przez przejęcie spółki komandytowo-akcyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 2, s. 36.

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm. – dalej k.c.

¹⁷ Wskazana teza może budzić wątpliwości w świetle treści art. 3 ust. 2 UPO w zw. z art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. Powołany przepis ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych rozróżnia bowiem przychody z tytułu „przeniesienia własności udziałów” od „należności będących następstwem posiadania udziałów”. Określone kategorie przychodów wynikających z przejścia własności udziałów mogą być zatem uznane za „należności będące następstwem posiadania udziałów”, które nie stanowią jednocześnie przychodów wynikających z ich „zbycia”.

Powołany przepis nie uzależnia bowiem skutków podatkowych od otrzymania przysporzenia przez spółkę podlegającą podziałowi, lecz od występowania zorganizowanej części przedsiębiorstwa (w majątku wydzielanym i pozostającym w spółce dzielonej).

4. PRZYCHODY Z RESTRUKTURYZACJI JAKO „INNE DOCHODY” ALBO „DYWIDENDY” NA GRUNCIE UPO

Na podstawie art. 13 ust. 4 typowej UPO zyski osiągnane przez osobę mającą siedzibę w umawiającym się państwie z tytułu przeniesienia własności udziałów, których wartość w więcej niż 50% pochodzi, bezpośrednio lub pośrednio, z majątku nieruchomego położonego w drugim umawiającym się państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie¹⁸. Oznacza to, że zastosowanie klauzuli nieruchomościowej wymaga łącznego spełnienia trzech przesłanek. Po pierwsze, osiągnięty zostaje zysk. Po drugie, zysk zostaje osiągnięty z przeniesienia udziałów przez rezydenta umawiającego się państwa. Po trzecie, wartość przenoszonych udziałów pochodzi, bezpośrednio lub pośrednio, w ponad 50% od wartości majątku nieruchomego położonego w drugim umawiającym się państwie.

Warto zatem zwrócić uwagę, że w ramach procesów restrukturyzacyjnych potencjalny przychód może powstać dla kilku podmiotów. W przypadku połączeń i podziałów spółek są to bowiem spółka dzielona i spółka przejmująca, jak również wspólnicy spółki przejmowanej lub dzielonej. W ramach likwidacji są to natomiast likwidowana spółka oraz jej wspólnik. Z uwagi na to warunki zastosowania art. 13 ust. 4 UPO powinny zostać poddane odrębnej analizie w kontekście każdego podmiotu, który może uzyskać przychód w związku z działaniami restrukturyzacyjnymi. W świetle analizowanej problematyki szczególne znaczenie wydają się mieć jednak dwie pierwsze przesłanki zastosowania powołanego przepisu.

Odnosząc się do pierwszego z powołanych wyżej warunków określonych w art. 13 ust. 4 UPO, podkreślić należy, że zarówno typowe UPO, jak i komentarz OECD nie zawierają definicji pojęcia zysku (*gain*¹⁹). Przy tym

¹⁸ Powyższe ma na celu przedstawienie ogólnej zasady opodatkowania, wynikającej z klauzuli nieruchomościowej. Tak więc w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego należy weryfikować treść klauzuli nieruchomościowej zawartej w odpowiedniej UPO z uwzględnieniem zmian wynikających z MLI.

¹⁹ Tłumaczenie angielskiego sformułowania *capital gain* oznacza „zysk uzyskany ze sprzedaży określonych składników majątku” – zob. *Podatkowy słownik encyklopedyczny*, red. M. von Doorn-Olejnicka, Warszawa 2013, s. 67.

zarówno na podstawie komentarza OECD, jak i literatury przedmiotu zasadne jest przyjęcie, że stanowi on zasadniczo przyrost wartości aktywów i nie powinien być opodatkowany do momentu przeniesienia ich własności²⁰. Oznacza to, że opodatkowaniu powinien podlegać zysk, który został faktycznie realizowany w związku z przeniesieniem danego aktywa. W przypadku przeniesienia własności udziałów zyskiem powinna być zatem rzeczywiście otrzymana nadwyżka ich wartości, powstała pomiędzy dniem nabycia udziałów a dniem przeniesienia ich własności²¹.

Zasadny wydaje się zatem pogląd wyrażony w przywołanym wyżej wyroku WSA w Gliwicach, że powstanie zysku w rozumieniu UPO powinno być związane z uzyskaniem przychodu rozumianego jako rzeczywiste przysporzenie o charakterze trwałym. Powstanie przychodu na podstawie art. 14a u.p.d.o.p. w związku z wydaniem udziałów w spółkach nieruchomościowych nie wynika natomiast z otrzymania przez likwidowaną spółkę faktycznego przysporzenia, lecz jest wykreowane przez wyżej wymieniony przepis o charakterze szczególnym. Przekazanie majątku w ramach likwidacji następuje bowiem na podstawie odpowiednich przepisów prawa handlowego. Nie może zatem stanowić „zysku” w rozumieniu UPO. W konsekwencji przychód powstały na podstawie art. 14a u.p.d.o.p. powinien zostać uznany za „inny przychód”, który podlega opodatkowaniu na podstawie art. 22 UPO.

Można zatem również podać w wątpliwość pogląd wyrażony w przytoczonej Interpretacji w zakresie podziału, że brak rzeczywistego przysporzenia po stronie spółki dzielonej pozostaje bez wpływu na uznanie przychodu powstałego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.p. za „zysk” w rozumieniu UPO. Powołany przepis także należy uznać za kreujący szczególny rodzaj przychodu bez zaistnienia przysporzenia po stronie spółki dzielonej. Co więcej, również w przypadku połączenia spółka przejmowana nie osiąga rzeczywistego przysporzenia, które mogłoby stanowić przychód na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przepisy tej ustawy nie zawierają także norm prawnych, które kreowałyby powstanie dla spółki przejmowanej szczególnego rodzaju przychodu bez zaistnienia rzeczywistego przysporzenia.

²⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 342.

²¹ W. Missala, *Zyski ze sprzedaży majątku w świetle polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i praktyki polskich organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 2, s. 24.

Jednakże, zgodnie z komentarzem OECD, zyski wynikające z przyrostu wartości majątku (rewaluacji) również są objęte postanowieniami art. 13 UPO, nawet jeśli nie następuje przeniesienie własności (tzw. ciche rezerwy lub aktualizacja wyceny). Przy tym na gruncie prawa polskiego może dojść do ujawnienia cichych rezerw związanych z udziałami przenoszonymi w ramach połączenia lub podziału wyłącznie w przypadku spółki przejmującej²². W przypadku likwidacji ciche rezerwy mogą zostać ujawnione w odniesieniu do wspólnika otrzymującego majątek w wyniku tego procesu²³. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierają natomiast norm prawnych, na podstawie których może powstać przychód wynikający z aktualizacji wyceny dla spółki przejmowanej, dzielonej lub likwidowanej oraz udziałowca spółki dzielonej lub przejmowanej²⁴, mogący stanowić zysk na podstawie art. 13 UPO.

Jednocześnie w stosunku do spółki przejmującej oraz udziałowca likwidowanej spółki mogą powstać wątpliwości, czy osiągnięty przez taką spółkę przychód wynikający z aktualizacji wyceny stanowi „zysk z przeniesienia własności majątku” w rozumieniu UPO. Warto bowiem odnieść się do drugiej przesłanki zastosowania klauzuli nieruchomościowej, a więc „przeniesienia własności udziałów”²⁵.

Zgodnie z art. 492 § 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych²⁶ połączenie może być dokonane przez przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej na inną spółkę przejmującą albo przez zawiązanie spółki kapitałowej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek. Na podstawie art. 529 § 1 KSH podział polega na przeniesieniu całości albo części majątku spółki dzielonej na istniejące lub nowo zawiązane spółki. Przepis art. 286 § 1 i 2 KSH stanowi natomiast, że majątek likwidowanej spółki pozostały po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli powinien zostać podzielony między wspólników stosownie do ich udziałów.

²² Zob. art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p.

²³ Zob. art. 12 ust. 1 pkt 8e u.p.d.o.p.

²⁴ Przepis art. 12 ust. 4 pkt 12 lit. b u.p.d.o.p. odnosi się bowiem do rewaluacji udziałów objętych przez wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej, a nie udziałów przeniesionych ze spółki przejmowanej lub dzielonej na spółkę przejmującą w ramach połączenia lub podziału.

²⁵ Tłumaczenia angielskich sformułowań *alienation* oraz *alienator* oznaczają, odpowiednio, „przeniesienie prawa własności” i „zbywca tytułu/prawa, sprzedający” – zob. E. Myrczek-Kadłubicka, *Dictionary of law terms*, Warszawa 2013, s. 11.

²⁶ Dz.U. z 2022 r., poz. 1467 ze zm. – dalej KSH.

Jak zatem wynika z powyższego, połączenia oraz podziały polegają na przeniesieniu przez spółkę przejmowaną albo dzieloną swojego majątku na spółkę przejmującą. W przypadku podziału przeniesienie własności majątku może również nastąpić na spółki nowo zawiązane. Likwidacja spółki polega natomiast na podziale jej majątku pomiędzy współników, który może nastąpić także poprzez wydanie jego składników. W konsekwencji podmiotami uzyskującymi potencjalnie „zysk z tytułu przeniesienia udziałów” powinny być spółki: przejmowana, dzielona albo likwidowana²⁷.

Co więcej, również w odniesieniu do potencjalnego przychodu spółki przejmującej oraz dzielonej mogą powstać uzasadnione wątpliwości, czy wynika on z „przeniesienia” własności udziałów. Przejście własności udziałów na spółkę przejmującą następuje bowiem w ramach sukcesji uniwersalnej. Oznacza to, że z dniem połączenia lub podziału spółka przejmująca wstępuje w ogół praw i obowiązków spółek przejmowanych lub dzielonych na skutek jednego zdarzenia prawnego²⁸. Skutkiem wstąpienia przez sukcesora w prawa i obowiązki poprzednika jest natomiast to, że sukcesor jest traktowany tak, jakby od początku był stroną tych stosunków prawnych²⁹. Z perspektywy prawnej sukcesor będzie zatem traktowany tak, jakby przeniesienie nie nastąpiło, lecz był on od początku właścicielem składników majątku. W literaturze przedmiotu zwrócono natomiast uwagę, że klauzula nieruchomościowa obejmuje czynności, które skutkują przeniesieniem poszczególnych składników majątku³⁰. Sukcesja uniwersalna jest natomiast sposobem nabycia majątku rozumianego jako wielość praw podmiotowych³¹.

Jednocześnie trafny wydaje się pogląd reprezentowany w odniesieniu do udziałowca restrukturyzowanej spółki, że w związku z zaistnieniem

²⁷ Por. M. Kondej, M. Wicher, *Opodatkowanie połączeń po 1.01.2022 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7, s. 34.

²⁸ Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 października 2012 r., sygn. III CSK 18/12, LEX nr 1375408 oraz wyrok Sądu Apelacyjnego (SA) w Warszawie z dnia 24 stycznia 2017 r., sygn. VI ACa 1725/15, LEX nr 2287407.

²⁹ Por. wyrok NSA z dnia 17 maja 2019 r., sygn. II FSK 1546/17, LEX nr 2687097; M. Koralewski, *Krajowe i transgraniczne fuzje i przejęcia w prawie podatkowym i rachunkowości*, Warszawa 2009, s. 130.

³⁰ Z. Kukulski, *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 145.

³¹ A. Kidyba, *Sukcesja, kontynuacja, a może coś innego?*, „Monitor Prawa Handlowego” 2011, nr 1, s. 34.

takich zdarzeń nie dochodzi do „przeniesienia” własności posiadanych przez niego udziałów, ponieważ wspólnik posiada je do końca istnienia restrukturyzowanego podmiotu. W konsekwencji potencjalny przychód uzyskany w wyniku restrukturyzacji jest związany z przysługującymi prawami w spółce, a nie z zyskiem ze zbycia praw majątkowych³².

5. RESTRUKTURYZACJE TRANSGRANICZNE A OBOWIĄZKI SPÓŁKI NIERUCHOMOŚCIOWEJ JAKO PŁATNIKA

Na podstawie art. 26aa ust. 1 u.p.d.o.p. spółka nieruchomościowa, której udziały są zbywane, jest obowiązana wpłacić, jako płatnik, zaliczkę na podatek od dochodu z tego tytułu, jeżeli stroną dokonującą zbycia jest nierezydent oraz przedmiotem transakcji zbycia są udziały dające co najmniej 5% praw głosu w spółce. Jak wynika z powołanego przepisu, jednym z warunków nałożenia na spółkę nieruchomościową obowiązków płatnika jest dokonanie „zbycia” udziałów w takiej spółce przez nierezydenta. Potencjalne obowiązki spółki nieruchomościowej jako płatnika uzależnione są zatem przede wszystkim od tego, czy analizowane restrukturyzacje mogą być uznane za „zbycie” udziałów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W literaturze przedmiotu reprezentowano pogląd, że pojęcie „przeniesienia” ma tożsamy zakres znaczeniowy z pojęciem „zbycia”³³. Nie wydaje się to jednak pogląd trafny.

Zbywalność uprawnienia polega bowiem na możliwości jego przeniesienia przez czynność prawną dokonaną przez uprawnionego na inną osobę (umownej zmiany podmiotu prawa)³⁴. Istnieje zatem podmiot, który nabył własność rzeczy lub innych praw majątkowych na skutek umowy zobowiązującej³⁵. Jednocześnie nabywca składników majątku nie jest następcą prawnym (sukcesorem) zbywcy. Oznacza to, że nie jest traktowany tak, jakby przeniesienie nie nastąpiło, lecz uznawany jest za nowego właściciela rzeczy lub praw.

³² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 czerwca 2011 r., sygn. III SA/Wa 2621/10, LEX nr 995082 oraz interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 28 lutego 2012 r., IPTPB2/415-748/11-6/KR.

³³ M. Opiłowski, *Komentarz do art. 13 Konwencji Modelowej OECD*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 854.

³⁴ P. Machnikowski, *Komentarz do art. 57 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2019, s. 128.

³⁵ Wyrok SA w Poznaniu z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. III AUa 788/12, LEX nr 1292787.

Przenoszalność praw można natomiast, w przeciwieństwie do zbywalności, utożsamiać z dopuszczalnością zmiany podmiotów tych praw³⁶. Pojęcie to obejmuje zarówno czynności stanowiące zbycie, jak i zdarzenia, w ramach których następuje wstąpienie sukcesora w prawa i obowiązki poprzednika. W konsekwencji pojęcie „przenoszalności praw” jest zakresowo szersze niż pojęcie „zbycia”. Ponadto przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych posługują się pojęciami „zbycia”³⁷ oraz „przeniesienia”³⁸ w odniesieniu do różnych zdarzeń, z którymi wiążą skutki podatkowe. Należy zatem przyjąć, że mają one odmienne znaczenie³⁹.

W świetle powyższego nie można założyć, że w wyniku procesów restrukturyzacyjnych dochodzi do zbycia przez nierezydenta udziałów w spółce nieruchomościowej. W ramach takich działań spółki przejmowana, dzielona lub likwidowana przekazują bowiem swój majątek (w tym udziały w spółce nieruchomościowej) w ramach wykonania swoich obowiązków wynikających z odpowiednich przepisów prawa handlowego. Przekazanie majątku jest zatem czynnością jednostronną, która nie nakłada na podmioty otrzymujące majątek obowiązku spełnienia świadczenia wzajemnego wobec restrukturyzowanego podmiotu⁴⁰. Z uwagi na to na spółce nieruchomościowej nie powinny ciążyć obowiązki płatnika w związku z restrukturyzacją jej udziałowca.

6. PODSUMOWANIE

Właściwa klasyfikacja potencjalnych przychodów uzyskanych w wyniku działań restrukturyzacyjnych jest zagadnieniem złożonym. Jest to konsekwencją przede wszystkim wielości podmiotów, które uczestniczą w takich procesach, oraz ich roli.

Jak się jednak wydaje, przedstawione argumenty przemawiają za uznaniem, że przychody wynikające z procesów restrukturyzacyjnych, osiągnięte przez ich uczestników, nie stanowią „zysków z przeniesienia własności majątku”, mogących podlegać opodatkowaniu zgodnie z art. 13 ust. 4 UPO.

³⁶ Z. Radwański, A. Olejniczak, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 2019, s. 98.

³⁷ Zob. m.in.: art. 12 ust. 3a, art. 14 ust. 1 i art. 15 ust. 1m u.p.d.o.p.

³⁸ Zob. m.in.: art. 12 ust. 1 pkt 7, art. 15 ust. 1h i art. 16g ust. 18 u.p.d.o.p.

³⁹ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 84.

⁴⁰ Takie stanowisko w stosunku do wydania majątku w ramach likwidacji spółki zostało zaprezentowane w wyroku NSA z dnia 14 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 2844/12, LEX nr 1665334.

W takim przypadku powinny one podlegać zasadom wynikającym z art. 10 albo art. 22 UPO. Oznacza to, że należy przede wszystkim zweryfikować, czy dany przychód może zostać uznany za „dywidendę” w rozumieniu UPO. Wskazana klasyfikacja zależy natomiast co do zasady od przepisów prawa wewnętrznego⁴¹. Jeżeli natomiast taki przychód nie spełni przesłanek uznania go za „dywidendę” zgodnie z art. 10 UPO, może zostać uznany za „inny przychód”, który podlega opodatkowaniu na podstawie art. 22 UPO.

Jednocześnie na spółce nieruchomościowej, której udziały są przenoszone w ramach procesów restrukturyzacyjnych, nie powinny ciążyć obowiązki płatnika na podstawie art. 26aa ust. 1 u.p.d.o.p. Takie przeniesienie nie stanowi bowiem „zbycia” udziałów w spółce nieruchomościowej zgodnie z ww. przepisem.

BIBLIOGRAFIA

- Kidyba A., *Sukcesja, kontynuacja, a może coś innego?*, „Monitor Prawa Handlowego” 2011, nr 1.
- Klimkiewicz-Deplano K., *Restrukturyzacje spółek kapitałowych – zmiana polskich regulacji na przestrzeni ostatnich lat*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10.
- Kondej M., Wicher M., *Opodatkowanie połączeń po 1.01.2022 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 7.
- Koralewski M., *Krajowe i transgraniczne fuzje i przejęcia w prawie podatkowym i rachunkowości*, Warszawa 2009.
- Kukulski Z., *Klauzula nieruchomościowa w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę jako mechanizm zapobiegający międzynarodowemu unikaniu opodatkowania*, [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Machnikowski P., *Komentarz do art. 57 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2019.
- Missala W., *Zyski ze sprzedaży majątku w świetle polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i praktyki polskich organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 2.
- Myrczek-Kadłubicka E., *Dictionary of law terms*, Warszawa 2013.

⁴¹ W tym zakresie organy podatkowe zaprezentowały stanowisko, że zastosowanie art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m albo art. 7b ust. 1 pkt 1a u.p.d.o.p. uzależnione jest od tego, czy dany podmiot posiada, na dzień poprzedzający dzień restrukturyzacji, udziały w kapitale lub prawa do zysku osoby prawnej, której majątek albo udziały przejmuje w drodze restrukturyzacji (zob. m.in. interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora KIS z dnia 28 listopada 2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.289.2022.1.SG). Zasadność tego stanowiska powinna być jednak przedmiotem odrębnej analizy.

- OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version (as it read on 21.11.2017)*, 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page294 (dostęp: 12.05.2023).
- Opiłowski M., *Komentarz do art. 13 Konwencji Modelowej OECD*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Podatkowy słownik encyklopedyczny*, red. M. von Doorn-Olejnicka, Warszawa 2013.
- Radwański Z., Olejniczak A., *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 2019.
- Raińczuk M., Leconte M., *Konwencja wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 1.
- Sapijaska Z., *Restrukturyzacja przedsiębiorstw. Szanse i ograniczenia*, Warszawa 1997.
- Wronkowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.
- Żuk M., *Wybrane aspekty podatkowe transgranicznego połączenia przez przejęcie spółki komandytowo-akcyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 2.