

Weronika Missala

# Opodatkowanie zysków ze sprzedaży polskich spółek nieruchomościowych – nowe obowiązki spółek i ich wspólników

**Słowa kluczowe:** ograniczony obowiązek podatkowy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, klauzula nieruchomościowa, prawo do opodatkowania, Konwencja MLI

W połowie września 2020 r. został skierowany do konsultacji publicznych projekt 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<sup>1</sup> – dalej projekt nowelizacji – przewidujący szereg nowych instytucji, zawierający m.in. definicję spółki nieruchomościowej oraz określający liczne obowiązki takiej spółki i jej wspólników, mające wejść w życie już od 1.01.2021 r.

Ustawa została uchwalona na przedłużonym dwukrotnie posiedzeniu Sejmu 28.11.2020 r., tego samego dnia podpisana przez Prezydenta i opublikowana 30.11.2020 r.<sup>2</sup> Do końca procesu legislacyjnego nie było wiadomo, czy uda się dochować minimalnego 30-dniowego *vacatio legis*, które zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego powinno być przewidziane dla przepisów podatkowych w zakresie podatków rozliczanych rocznie. Warto nadmienić, że w toku prac nad ustawą pojawiały się głosy, że proponowane rozwiązania są zbyt restrykcyjne, wymagające, kosztowne i w wielu przypadkach mogą okazać się niemożliwe do zrealizowania.

W niniejszym artykule autorka omawia nowe regulacje, ich genezę, kontekst międzynarodowy oraz wskazywane m.in. w toku konsultacji publicznych problemy praktyczne, które mogą pojawić się podczas stosowania nowych rozwiązań.

## 1. Opodatkowanie zysków ze sprzedaży udziałów w spółkach nieruchomościowych w świetle dotychczas obowiązujących przepisów ustaw podatkowych

Z uwagi na uzasadnienie zaproponowanych przepisów, dyskusję nad projektem w toku konsultacji publicznych oraz w ramach prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych, a także uchwalone przez Sejm RP przepisy wydaje się, że zasadne jest przedstawienie dotychczas obowiązującego stanu prawnego dotyczącego przedmiotowego zagadnienia, zmian wprowadzonych w ciągu ostatnich kilku lat oraz kontekstu międzynarodowego, a zwłaszcza postanowień zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Opodatkowanie w Polsce zysków nierezydentów ze zbycia polskich spółek od dawna budziło wiele wątpliwości.

W stanie prawnym sprzed 1.01.2017 r. w ogóle zastanawiano się, czy transakcja zbycia udziałów<sup>3</sup> w polskich spółkach podlega opodatkowaniu w Polsce w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego, jeżeli jej stronami są nierezydenci, oraz czy polskie przepisy w jakikolwiek sposób realizują przyznane przez część umów o unikaniu podwójnego opodatkowania prawo do opodatkowania dochodu z pośredniego zbycia udziałów (gdy zbywane są udziały nie polskiej spółki, tylko jej udziałowca niebędącego polską spółką)<sup>4</sup>.

Problem ten został dostrzeżony przez Ministerstwo Finansów i 1.01.2017 r. zostały wprowadzone postanowienia

<sup>3</sup> W niniejszym artykule w zależności od kontekstu poślugiwania się terminem „udziały” będzie obejmować również inne prawa w spółkach, procentowy udział w spółce będzie obejmować prawa głosu, udział w kapitale itp. Podobnie termin „wspólnik” czy „udziałowiec” może też obejmować innego uprawnionego, np. posiadacza certyfikatu inwestycyjnego. Takie uproszczenie pozwoli na uniknięcie wielokrotnych wyliczeń.

<sup>4</sup> Zob. W. Missala, *Zyski ze sprzedaży majątku w świetle polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i praktyki polskich organów podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2012/2, s. 23–28.

<sup>1</sup> IX kadencja, druk sejm. nr 642, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=642> (dostęp: 25.11.2020 r.).

<sup>2</sup> Dz.U. poz. 2123.

art. 3 ust. 3 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>5</sup> – dalej u.p.d.o.p. – wskazujące przykładowe kategorie dochodów, które mają źródło w Polsce i nawet gdy są osiągane przez nierezydentów, podlegają opodatkowaniu w świetle tej ustawy.

W uzasadnieniu ówczesnego projektu zmian<sup>6</sup> wskazano, że: „Brak normatywnej definicji tego pojęcia [dochodu osiągniętego na terytorium RP] (lub choćby przykładowego katalogu rodzaju dochodów) może prowadzić do niewykazania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochodów przez nierezydentów, np. w przypadku zbycia udziałów/akcji (ogółu praw i obowiązków) w polskiej spółce kapitałowej (osobowej), której majątek składa się w przeważającej części z nieruchomości, pomimo iż prawo do opodatkowania tego rodzaju dochodu przyznawane jest Polsce na mocy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania”.

Dalej wskazano, że wprowadzone do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wyliczenie jest katalogiem otwartym. Wydaje się jednak, że treść pkt 4 jednoznacznie zawęża ograniczony obowiązek podatkowy do dochodów ze zbycia spółek o określonej strukturze majątku. Inaczej ustawodawca zrezygnowałby z drugiej części tego przepisu (od słów „w których”). Tym samym należy uznać, że zaproponowanie takiego brzmienia art. 3 ust. 3 pkt 4 nie do końca osiągnęło cel wskazany w uzasadnieniu – wciąż nie jest w całości wykorzystany potencjał zawarty przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, o czym szczegółowo mowa poniżej.

W kolejnym roku dalej zmodyfikowano<sup>7</sup> art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p., obejmującą tzw. klauzulą nieruchomościową inne zdarzenia, których przedmiotem są udziały czy akcje spółki nieruchomościowej (np. zyski z umorzenia udziałów, wystąpienia ze spółki osobowej, zmniejszenia udziału kapitałowego itp.). Ponadto wprowadzono ułatwienia dla podmiotów zbywających papiery wartościowe w ramach obrotu regulowanego – wskazano, na podstawie jakich informacji i z jakiego okresu należy ustalać strukturę majątku spółki, co wcześniej budziło wiele wątpliwości i trudności praktycznych wobec nierzadko braku dostępu do odpowiednich danych na moment transakcji.

## 2. Klauzula nieruchomościowa w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania

W zakresie opodatkowania zysków ze sprzedaży spółek, w tym spółek nieruchomościowych, funkcjonują

rozmaite rozwiązania. Niektóre kraje w ogóle nie przewidują opodatkowania zysków ze sprzedaży udziałów, czasem wprowadzają określone warunki (np. odnośnie do progu posiadanych udziałów czy okresu ich posiadania), inne opodatkowują zyski ze sprzedaży spółek mających siedzibę na ich terytorium również na zasadzie ograniczonego obowiązku podatkowego, gdy transakcja jest realizowana pomiędzy nierezydentami, niekiedy różnicując sytuację zbycia spółki nieruchomościowej, a czasem obejmując opodatkowaniem zbycie udziałów w każdej spółce.

Odzwierciedlenie tych różnorodnych podejść widać w zapisach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Większość zawartych przez Polskę umów zawiera tzw. klauzulę nieruchomościową (różnie sformułowaną) przyznającą prawo do opodatkowania w Polsce dochodów rezidenta drugiego państwa ze zbycia spółki, której (mówiąc w uproszczeniu, bo umowy różnie formułują ten warunek) ponad 50% majątku stanowią bezpośrednio lub pośrednio nieruchomości w Polsce. Klauzula nieruchomościowa jest elementem Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku<sup>8</sup> – dalej MK OECD – i została również uwzględniona w Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu 24.11.2016 r.<sup>9</sup> – dalej Konwencja MLI.

Konwencja MLI modyfikuje szereg polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w taki sposób, że ocena struktury majątku na potrzeby zastosowania klauzuli nieruchomościowej będzie następowała w okresie do 365 dni (12 miesięcy) przed dokonaniem transakcji – takie podejście jest również przyjęte w obecnej wersji MK OECD. Rozwiązanie to ma zapobiegać nadużyciom i tzw. *treaty shopping*. Przykładami umów, których stosowanie już zostało w tym zakresie zmodyfikowane przez Konwencję MLI lub co do których niedługo taka zmiana nastąpi, są umowy pomiędzy Polską a Izraelem, Egiptem, Indiami, Francją, Japonią, Maltą, Kanadą, Nową Zelandią, Portugalią, Rosją, Słowenią czy Ukrainą<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (dostęp: 30.11.2020 r.).

<sup>9</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 1369 ze zm.

<sup>10</sup> Zob. umowy: między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Państwa Izrael w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Jerozolimie 22.05.1991 r. (Dz.U. z 1992 r. Nr 28, poz. 124); między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Arabskiej Republiki Egiptu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 24.06.1996 r. (Dz.U. z 2003 r. Nr 78, poz. 690); między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie 21.06.1989 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 8, poz. 46 ze zm.); między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5); między Polską Rzeczpospolitą Ludową a Japonią o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu,

<sup>5</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm. W ustawie z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.) omawiane postanowienia mają analogiczne brzmienie. Niniejszy artykuł odnosi się do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ale konkluzje z niego płynące będą miały w znakomitej większości zastosowanie również do podatku dochodowego od osób fizycznych.

<sup>6</sup> <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=669> (dostęp: 8.12.2020 r.).

<sup>7</sup> Ustawa z 27.10.2017 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 ze zm.).

Podobne rozwiązanie funkcjonuje już w samej treści umowy ze Sri Lanką<sup>11</sup>.

Polska jest również stroną umów bez klauzuli nieruchomościowej (np. umowa z Cyprem, Syrią, Uzbekistanem, RPA czy Bangladeszem<sup>12</sup>), chociaż stanowisko przyjęte w zakresie stosowania Konwencji MLI oraz np. nowo podpisana umowa z Holandią<sup>13</sup> zdecydowanie wskazuje, że wprowadzenie klauzuli nieruchomościowej do umów jest jednym z elementów polityki podatkowej Polski.

W siatce umów zawartych przez Polskę można znaleźć umowy przewidujące znacznie szerszy zakres prawa państwa źródła do opodatkowania zysków ze zbycia

podpisana w Tokio 20.02.1980 r. (Dz.U. z 1983 r. Nr 12, poz. 60); między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w La Valetta 7.01.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 49, poz. 256 ze zm.); między Rzecząpospolitą Polską a Kanadą w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu wraz z Protokołem, podpisane w Ottawie 14.05.2012 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 1371); między Rzecząpospolitą Polską a Nową Zelandią w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie 21.04.2005 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 248, poz. 1822); między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Portugalską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Lizbonie 9.05.1995 r. (Dz.U. Nr 48, poz. 304 ze zm.); między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Moskwie 22.05.1992 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569 ze zm.); między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Słowenii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Lublanie 28.06.1996 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 35, poz. 198); między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Ukrainy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Kijowie 12.01.1993 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 63, poz. 269 ze zm.).

<sup>11</sup> Zob. umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Demokratyczno-Socjalistycznej Republiki Sri Lanki o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Colombo 25.04.1980 r. (Dz.U. z 1988 r. Nr 5, poz. 38).

<sup>12</sup> Zob. umowy: między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 4.06.1992 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523 ze zm.); między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Syryjskiej Republiki Arabskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Damaszku 15.08.2001 r. (Dz.U. z 2004 r. Nr 193, poz. 1972); między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Uzbekistanu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 11.01.1995 r. (Dz.U. Nr 116, poz. 559); między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Południowej Afryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie 10.11.1993 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 28, poz. 124); między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Ludowej Republiki Bangladeszu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie 8.07.1997 r. (Dz.U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1121).

<sup>13</sup> Zob. konwencja między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Niderlandów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie 13.02.2002 r. (Dz.U. z 2003 r. Nr 216, poz. 2120).

udziałów niż MK OECD, czerpiące raczej z Modelu Konwencji ONZ<sup>14</sup> – dalej MK ONZ. MK ONZ proponuje opodatkowanie w państwie źródła zysków ze sprzedaży udziałów w spółkach mających siedzibę na jego terytorium bez względu na strukturę ich majątku (o ile udział przekroczy określony przez strony próg).

Takie rozwiązania (nawet bez określenia minimalnego progu) przyjęto przykładowo w umowie pomiędzy Polską a Wietnamem<sup>15</sup> czy Chile<sup>16</sup>. W umowie z Turcją<sup>17</sup> pełne prawo do opodatkowania ma państwo źródła, o ile transakcja nastąpi przed upływem roku od nabycia udziałów. W umowie z Meksykiem<sup>18</sup> zapisy oparto na MK ONZ, określając próg udziałowy na poziomie 20%.

Co ważne, celem klauzuli nieruchomościowej nie jest dodatkowe opodatkowanie podmiotów czerpiących dochody z nieruchomości, tylko przyznanie państwu źródła prawa do opodatkowania określonej kategorii dochodów, uznając, że fakt posiadania nieruchomości w danym państwie powinien być odzwierciedlony w podziale prawa do opodatkowania.

### 3. Modyfikacja zakresu ograniczonego obowiązku podatkowego i wprowadzenie definicji spółki nieruchomościowej

W projekcie nowelizacji przede wszystkim modyfikacji miał ulec art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p.<sup>19</sup>, wskazujący jako powstały na terytorium RP dochód nierezydentów z tytułu przeniesienia własności udziałów w spółce, jeżeli co najmniej 50% wartości jej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium RP. W pierwszej wersji projektu rozszerzono jego zakres w ten sposób, iż wskazano, że istotna będzie wartość rynkowa<sup>20</sup> aktywów oraz że będzie ona oceniana

<sup>14</sup> UN, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York 2017, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (dostęp: 30.11.2020 r.).

<sup>15</sup> Zob. umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Socjalistycznej Republiki Wietnamu w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie 31.08.1994 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 49, poz. 258).

<sup>16</sup> Zob. konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Chile w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Santiago de Chile 10.03.2000 r. (Dz.U. z 2004 r. Nr 193, poz. 1976 ze zm.).

<sup>17</sup> Zob. umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Tureckiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 3.11.1993 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 11, poz. 58).

<sup>18</sup> Zob. konwencja między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Meksykańskich Stanów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Mexico City 30.11.1998 r. (Dz.U. z 2003 r. Nr 13, poz. 131 ze zm.).

<sup>19</sup> W artykule dla uproszczenia odbioru posłużono się numerami jednostek redakcyjnych ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a nie tych wynikających z projektu nowelizacji.

<sup>20</sup> Dotychczasową praktyką była wartość bilansowa, chociaż zdaniem autorki w przypadku gdy dla podatnika korzystniejsze byłoby odwołanie się do wartości rynkowej, przepisy nie wykluczały takiego podejścia. Poprawność stosowania wartości bilansowej można również wywnioskować z brzmienia art. 3 ust. 4 u.p.d.o.p.

w dowolnym momencie okresu 12 miesięcy poprzedzających przeniesienie własności tych udziałów.

W art. 4a pkt 35 u.p.d.o.p. zaproponowano definicję spółki nieruchomościowej, która byłaby podmiotem spełniającym analogiczne do powyższych warunki. Z kolei na spółkę nieruchomościową nałożono szereg obowiązków (poddane analizie w dalszej części artykułu).

W toku konsultacji publicznych pojawiły się liczne głosy kwestionujące proponowane rozwiązania w ogóle (zwłaszcza w kontekście niżej opisanych obowiązków spółki nieruchomościowej), ale również wskazujące, że takie brzmienie art. 3 ust. 3 pkt 3 oraz art. 4a pkt 35 u.p.d.o.p. może być rozumiane bardzo szeroko i powodować szereg wątpliwości interpretacyjnych. Niektóre uwagi zostały uwzględnione lub doprowadziły do modyfikacji projektu, dlatego też zasadne wydaje się poświęcenie im większej uwagi.

Wskazano, że element definicji „dowolny okres 12 kolejno bezpośrednio następujących po sobie miesięcy” można rozumieć jako jakikolwiek okres 12-miesięczny w całym okresie istnienia spółki, a nie jedynie w ciągu ostatnich 12 miesięcy poprzedzających zbycie jej udziałów. Uwagi te wydają się niezasadne, gdyż projekt nowelizacji wyraźnie odwoływał się do dowolnego momentu okresu 12 miesięcy poprzedzających przeniesienie własności tych udziałów. Podobny zapis funkcjonuje w MK OECD (i jasno jego znaczenie jest wyjaśnione w komentarzu do niej<sup>21</sup>) oraz w Konwencji MLI. Ewentualnie, zdaniem autorki, można by było tę nie do końca zrozumiałą wątpliwość rozwiązać, używając określenia „bezpośrednio poprzedzających”.

Zgłaszano również zastrzeżenia do proponowanego odwoływania się do wartości rynkowej aktywów, co pociągałoby za sobą konieczność dokonywania kosztownych wycen całego majątku spółki oraz posiadanych przez nią nieruchomości, nawet jeżeli nie dochodziłoby do zbycia spółki lub w sytuacji zbycia niewielkiego udziału czy podmiotu niebędącego nawet bezpośrednim udziałowcem spółki. W związku z konstrukcją nowych obowiązków nałożonych na spółki nieruchomościowe wydaje się, że to one ponosiłyby koszt takich wycen, nie czerpiąc jednocześnie pożytków z transakcji na ich udziałach.

W efekcie zaproponowano nieco inne rozwiązanie, uwzględniając część postulatów. Do art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. nie wprowadzono referencji do 12-miesięcznego okresu, dodano pkt 4a (obejmujący ograniczonym obowiązkiem podatkowym zbycie udziałów w spółce nieruchomościowej) oraz zawężono pierwotnie zaproponowaną definicję spółki nieruchomościowej (art. 4a pkt 35).

Zgodnie z nowym art. 4a pkt 35 u.p.d.o.p. spółka nieruchomościowa to podmiot zobowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości<sup>22</sup> (oczywiście z wyłączeniem osób fizycznych)

spełniający opisane poniżej kryteria, zróżnicowane w zależności od tego, czy mamy do czynienia z podmiotem nowo powstałym, czy prowadzącym już jakiś czas działalność.

W przypadku podmiotów rozpoczynających działalność spółka nieruchomościowa to taki podmiot, którego co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowi wartość rynkowa nieruchomości położonych w Polsce i wartość rynkowa tych nieruchomości przekracza 10 mln zł (lub równowartość tej kwoty). Ocenie podlega struktura majątku w pierwszym dniu roku podatkowego (obrotowego, gdy nie jest podatnikiem podatku dochodowego).

Dla pozostałych podmiotów (czyli tych, które już mają za sobą zamknięty rok podatkowy) kluczowym momentem będzie ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego (obrotowego). Status spółki będzie oceniany odpowiednio według wartości bilansowej aktywów i nieruchomości (udział co najmniej 50%). Adekwatny będzie również próg 10 mln zł (lub równowartość), ale według wartości bilansowej. Dodatkowo przychody podatkowe (lub przychody ujęte w wyniku finansowym netto dla niebędących podatnikami podatku dochodowego) z eksploatacji nieruchomości (najem, podnajem, dzierżawa, zbycie nieruchomości, udziałów w spółkach nieruchomościowych i podobne) stanowiły co najmniej 60% przychodów podatkowych (przychodów ujętych w wyniku finansowym netto).

W kontekście przytoczonych wcześniej wątpliwości na pewno pozytywnie należy odnieść się do powrotu do oceny wartości majątku według wartości bilansowej (choć precyzując to podejście, jednocześnie wykluczono wybór podatnika). Wprowadzenie progu 10 mln zł spowoduje wyłączenie spod dodatkowych obowiązków przewidzianych dla spółek nieruchomościowych mniejszych podmiotów, jednocześnie nie zawężając prawa Polski do opodatkowania dochodów ze zbycia spółek posiadających takie nieruchomości (wciąż będą one podlegać regulacji art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p.). Wydaje się, że wprowadzając takie rozwiązanie, starano się zachować balans pomiędzy ewentualnymi korzyściami dla fiskusa z informacji o stosunkowo niewielkich transakcjach a dolegliwościami dla spółek, których miałyby dotyczyć nowe obowiązki.

Zawarcie w definicji spółki nieruchomościowej kryterium przychodów z eksploatacji nieruchomości jest dalszym ograniczeniem stosowania uciążliwych obowiązków i niewątpliwie wynikiem postulatów zgłaszanych w toku konsultacji publicznych i dalszych prac nad projektem (uwzględniona poprawka poselska), jednakże jest niezrozumiałe jako zupełnie oderwane od koncepcji opodatkowania zysków ze zbycia spółek nieruchomościowych w kraju źródła na gruncie umów o unikaniu

o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.) i standardy międzynarodowe, jeżeli takie są stosowane przez dany podmiot. Zasadniczo do sporządzenia sprawozdania finansowego zobligowane są podmioty zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz te, które wybrały prowadzenie pełnych ksiąg.

<sup>21</sup> OECD, *Model Tax Convention...*, s. 298, pkt 28.5.

<sup>22</sup> W toku dyskusji nad projektem nowelizacji podczas prac Komisji Finansów Publicznych wyjaśniono, że chodzi o ustawę z 29.09.1994 r.

podwójnego opodatkowania. Dla stosowania znakomitej większości klauzul nieruchomościowych w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania nie ma znaczenia sposób wykorzystania nieruchomości. Prawo do opodatkowania powstaje niezależnie od tego, czy nieruchomości są wykorzystywane „na własne potrzeby”, tj. do działalności produkcyjnej czy handlowej, czy np. do komercyjnego wynajmu czy obrotu nieruchomościami<sup>23</sup>.

Oczywiście ograniczenie to będzie miało tylko zastosowanie do dodatkowych obowiązków nałożonych na spółki nieruchomościowe w celu poprawienia egzekucji podatków, nie ograniczy faktycznego prawa Polski do opodatkowania dochodów z ich zbycia. Jednakże w uzasadnieniu projektu wskazano, że nowe regulacje są konieczne, gdyż brakuje mechanizmów skutecznej egzekucji podatków, gdy dochody są osiągnięte przez zagraniczny podmiot. Tym samym wydaje się, że brakuje jasnego uzasadnienia, dlaczego odstąpiono od wprowadzenia takich mechanizmów, przyjmując akurat kryterium rodzaju przychodów.

Podobnie niezrozumiałe jest usunięcie z art. 3 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. odniesienia do 12-miesięcznego okresu sprzed zbycia udziałów w spółce. Taki zabieg wprost zamyka możliwość realizacji prawa do opodatkowania w sytuacji, gdy własność udziałów zostanie przeniesiona tuż przed transakcją zbycia udziałów. W uzasadnieniu projektu nowelizacji czytamy, że „Zmiana ma celu dostosowanie krajowych regulacji dotyczących źródeł dochodów osiąganych przez nierezydentów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do standardów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zmienianych w drodze MLI. Konwencja MLI wprowadza określony przedział czasowy (365 dni) poprzedzający zbycie posiadanych udziałów (...). W przypadku braku przyjęcia odpowiednich zmian w ustawie o CIT, Polsce przysługiwałoby prawo do opodatkowania dochodów ze sprzedaży udziałów w spółkach nieruchomościowych na mocy stosownej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jednakże opodatkowanie nierezydenta w Polsce mogłoby wiązać się z trudnościami ze względu na brak harmonizacji pomiędzy postanowienia UPO zmienionej przez MLI a ustawodawstwem krajowym. Należy bowiem podkreślić, iż umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowią samodzielnej podstawy do powstania obowiązku podatkowego w prawie krajowym, lecz jedynie rozgraniczają uprawnienia poszczególnych państw-stron UPO do opodatkowania danej kategorii dochodu”.

Nie sposób nie zgodzić się z wyżej przytoczonym fragmentem uzasadnienia. Tym bardziej niezrozumiałe jest odejście od takiego rozwiązania w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Mając na uwadze przedstawione wcześniej regulacje poszczególnych umów zawartych przez Polskę, zapisy art. 3 ust. 3 u.p.d.o.p. nie pozwolą objąć opodatkowaniem w Polsce zysków nierezydentów ze zbycia udziałów w spółkach innych niż nieruchomościowe (na co pozwala znikoma część dawno zawartych umów), ale przede wszystkim nie umożliwią pełnej realizacji praw wynegocjowanych w ramach Konwencji MLI oraz umów opartych na najnowszym standardzie wypracowanym w ramach OECD.

#### 4. Spółka nieruchomościowa „płatnikiem” zaliczki na podatek

Jak wskazano powyżej, przepisy dotyczące źródła przychodów w kontekście ograniczonego obowiązku podatkowego oraz definicja spółki nieruchomościowej w zasadzie nie poszerzyły zakresu obowiązku podatkowego w Polsce.

Natomiast zasadniczej zmianie uległ sposób poboru podatku. Do tej pory zagraniczny podmiot osiągający dochody ze sprzedaży spółki nieruchomościowej położonej w Polsce był obowiązany do zarejestrowania się na podatek dochodowy w Polsce i złożenia stosownej deklaracji. Nie miało i wciąż nie ma znaczenia, czy nabywcą był podmiot polski, czy nie. Co więcej, obowiązek taki powstawał również w sytuacji pośredniego zbycia udziałów, czyli np. zbycia jej zagranicznego udziałowca, o ile polskie nieruchomości stanowiły pośrednio ponad 50% wartości jego aktywów (przykładowo gdy posiadał 100% udziałów w polskiej spółce nieruchomościowej). W uzasadnieniu projektu wskazano, że taki sposób poboru podatku był nieefektywny i w zasadzie nie było efektywnego mechanizmu do jego egzekucji. Wskazano jurysdykcje przyjmujące różne rozwiązania zmierzające do poprawienia identyfikacji zdarzeń podlegających opodatkowaniu i ścigalności podatków. Może to być przykładowo nałożenie obowiązków informacyjnych na zbywcę lub nabywcę (np. Australia, Kanada, Chile), obowiązków płatnika na nabywcę lub na spółkę nieruchomościową (np. Indie, Wietnam, Kazachstan), wprowadzenie możliwości obciążenia hipoteką lub zastawem aktywów spółki nieruchomościowej (np. Indie) czy w pewnych sytuacjach obowiązek ustanowienia przedstawiciela ustawowego (np. Francja).

**Zgodnie z nowymi przepisami spółka nieruchomościowa, której udziały są przedmiotem zbycia, będzie pełniła funkcję płatnika obowiązane do zapłaty zaliczki na podatek od dochodu zbywcy, jeżeli podmiotem zbywającym jest nierezydent (również osoba fizyczna) oraz przedmiotem transakcji są udziały dające co najmniej 5-procentowy udział w spółce nieruchomościowej. Wprowadzono również przepis przeciwdziałający sztuczemu dzieleniu transakcji – próg 5% będzie obejmował transakcje zbycia z 12 miesięcy.**

<sup>23</sup> Wyjątkiem jest umowa z Belgią z 2001 r. wykluczająca nieruchomości wykorzystywane do „działalności zawodowej”. Podobne wyłączenie mają niektóre umowy zawierane przez Francję (choć Francja przystąpiła do Konwencji MLI w zakresie klauzuli nieruchomościowej sformułowanej według najnowszego standardu OECD).

Podstawowym problemem w tej konstrukcji, co bardzo wyraźnie było sygnalizowane w toku dyskusji nad projektem nowelizacji, jest zarówno brak dysponowania przez spółkę nieruchomościową wiedzą o cenie sprzedaży jej udziałów, kosztach poniesionych przez zbywcę podlegających zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, ewentualnych stratach z innych transakcji lub z lat ubiegłych, jak i przede wszystkim brak środków na zapłatę podatku. W większości bowiem sytuacji wykorzystania instytucji płatnika to właśnie płatnik jest podmiotem wypłacającym wynagrodzenie podlegające opodatkowaniu na rzecz podatnika i ma w związku z tym narzędzia do potrącenia podatku.

Ustawodawca zaproponował, że w przypadku braku informacji o kwocie transakcji zbycia zaliczkę na podatek ustala się w wysokości rynkowej zbywanych udziałów. Jednocześnie zobowiązano podatnika do przekazania płatnikowi kwoty zaliczki na podatek w odpowiednim terminie (według wzoru, który zostanie określony w rozporządzeniu). Z uwagi na zakres odpowiedzialności płatnika, czyli odpowiedzialność za obliczenie, pobranie i wpłacenie podatku, wydaje się, że należałoby wprost ograniczyć odpowiedzialność płatnika w przypadku otrzymania niepoprawnych danych od podatnika lub nieotrzymania kwoty zaliczki. Należy pamiętać, że dane do rozliczenia podatku będą przekazywane przez podmioty zagraniczne, które niekoniecznie muszą mieć wiedzę o niuansach polskich przepisów podatkowych, co generuje dodatkową niepewność po stronie płatników. W zasadzie płatnicy będą zobligowani albo do dokonania często kosztownych wycen, żeby określić wartość rynkową przedmiotu transakcji (o ile będą mieli na to czas przed terminem wpłaty zaliczki), albo do szczegółowej analizy dokumentacji związanej z transakcją lub również innymi transakcjami tego samego podatnika, jeżeli np. podatnik będzie zdania, że może rozpoznać także koszty innej transakcji czy stratę z lat ubiegłych poniesioną w Polsce w ramach tego samego źródła przychodu.

**Ustawodawca nie tylko nie zdecydował się na szczególne ograniczenie odpowiedzialności płatnika, ale również wyłączył ogólne ograniczenie odpowiedzialności płatnika, w sytuacjach niedopełnienia obowiązków z winy podatnika, przewidziane w art. 30 § 5 o.p.**

Z uwagi na powyższe wydaje się, że bazowanie na informacji uzyskanej od podatnika może być obciążone w wielu sytuacjach znacznym ryzykiem.

Ministerstwo Finansów łagodzi te obawy, twierdząc, że spółka nieruchomościowa jest obowiązana do wpłaty zaliczki, a podatnik będzie mógł skorygować jej wysokość poprzez złożenie zeznania, w którym uwzględni np. koszty historyczne udziałów i innych pozycji kształtujących podstawę opodatkowania zbywcy w roku podatkowym, w którym jest realizowana transakcja. Takie rozwiązanie pozwoli również na zachowanie w tajemnicy danych,

którymi zbywca niekoniecznie chce się dzielić ze spółką nieruchomościową.

Zgodnie z art. 26aa ust. 4 u.p.d.o.p. podatnik będzie musiał przekazać płatnikowi kwotę zaliczki na podatek. Wprowadzenie tego przepisu (nie było go w wersji skierowanej do konsultacji publicznych) wydaje się wyjaśniać, że kwoty otrzymane na zapłatę podatku nie będą stanowiły przychodu dla spółki nieruchomościowej. Nie jest jednak jasne, czy spółka nieruchomościowa jako płatnik może wystąpić o zwrot wpłaconej zaliczki / części zaliczki np. w sytuacji zapłaty zaliczki z własnych środków spółki nieruchomościowej i wskazania nadpłaty w deklaracji składanej przez podatnika.

## 5. Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego

Spółki nieposiadające siedziby lub zarządu w Polsce, ale spełniające definicję spółki nieruchomościowej, będą zobowiązane ustanowić przedstawiciela podatkowego. Instytucja przedstawiciela podatkowego jest znana w polskim systemie podatkowym, funkcjonuje nie od dziś na gruncie ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>24</sup>. Przedstawiciel podatkowy będzie wykonywać w imieniu spółki nieruchomościowej obowiązki płatnika i będzie z nią solidarnie odpowiedzialny za zobowiązanie podatkowe, które rozlicza w jej imieniu.

**Z obowiązku ustanowienia przedstawiciela podatkowego są zwolnione podmioty będące rezydentami podatkowymi Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Nieustanowienie przedstawiciela podlega karze administracyjnej w wysokości do 1 mln zł.**

Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego jest niezależny od tego, czy nastąpiła bądź czy jest planowana sprzedaż udziałów w spółce nieruchomościowej. Wydawać się może, że jest to zbyt daleko idące obciążenie administracyjne, związane z kosztami, które nie mają w zasadzie związku z działalnością spółki nieruchomościowej (inaczej niż instytucja przedstawiciela podatkowego w VAT). W uzasadnieniu projektu nowelizacji przywołano instytucję przedstawiciela podatkowego funkcjonującą we Francji, wskazując jednak, że w tym kraju obowiązek jego ustanowienia materializuje się w momencie sprzedaży nieruchomości. Jak wskazano w projekcie nowelizacji, przedstawiciel podatkowy odpowiada za zobowiązanie, które rozlicza w imieniu spółki nieruchomościowej, wydaje się, że nie będzie więc odpowiedzialny za opodatkowanie transakcji, o których nie miał wiedzy. Wątpliwe jest również, czy można powiedzieć, że na spółce nieruchomościowej ciąży zobowiązanie podatkowe – jest ona zobowiązana jako płatnik do obliczenia, pobrania i wpłacenia

<sup>24</sup>Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.

podatku (w zasadzie pierwszych dwóch czynności może nie mieć jak prawidłowo wykonać, o czym była mowa powyżej) – nie jest bowiem podatnikiem.

W toku konsultacji publicznych pojawiły się również głosy, że obowiązek ten powinien być nałożony wyłącznie na podmioty z siedzibą w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Abstrahując od wątpliwości dotyczących zasadności wymogu ustanowienia przedstawiciela podatkowego dla spółki nieruchomościowej, wydaje się, że zróżnicowanie pomiędzy państwami UE/EOG a innymi państwami jest uzasadnione współpracą w zakresie egzekucji podatków. Oczywiście istnieją podstawy prawne do współpracy administracyjnej w tym zakresie z innymi państwami, jednakże to w ramach UE ta współpraca jest zdecydowanie wzmocniona. W ramach UE szerszy jest również zakres wymiany informacji podatkowych między państwami.

## 6. Nowe obowiązki informacyjne

Ustawodawca zobligował zarówno spółki nieruchomościowe, jak i ich udziałowców posiadających udział w wysokości co najmniej 5% (pośrednio lub bezpośrednio), będących podatnikami, do przekazania Szefowi KAS w terminie 3 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, informacji odpowiednio o udziałowcach (w przypadku informacji przekazywanej przez spółki) lub o liczbie udziałów (w przypadku informacji przekazywanych przez udziałowców). Informacja ma być przekazywana na ostatni dzień roku podatkowego (obrotowego) spółki nieruchomościowej.

W toku konsultacji publicznych pojawiły się opinie, że polska spółka może nie mieć informacji o tym, że zmienił się jej pośredni udziałowiec. Z drugiej strony należy mieć na względzie obowiązki nałożone na spółki przez inne przepisy, np. obowiązek identyfikacji rzeczywistego beneficjenta. Dogłębna analiza tej problematyki wykracza poza zakres niniejszego artykułu, ale wydaje się, że obecnie trudno uzasadnić zupełną niewiedzę o zmianie struktury udziałowej nawet na wyższych szczeblach. Tym bardziej że zgodnie z wypracowanymi standardami międzynarodowymi w ramach prac Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes<sup>25</sup> nieuprawnione są wszelkie instytucje prawne skutkujące brakiem informacji o udziałowcach i rzeczywistych beneficjentach, a wiedza o tych podmiotach powinna być dostępna dla spółek i organów podatkowych. Niemniej jednak w praktyce może się okazać, że nie każda zmiana pośrednich udziałowców będzie zakomunikowana w odpowiednim terminie polskim podmiotom zobowiązanym do ich zaraportowania Szefowi KAS.

## 7. Podsumowanie

Reasumując, wydaje się, że przede wszystkim w toku prac nad projektem nowelizacji zabrakło czasu na rzetelną dyskusję nad proponowanymi rozwiązaniami. W efekcie

w niektórych miejscach przepisy budzą wątpliwości i wydaje się, że nakładają zbyt szerokie obowiązki na spółki niebędące stronami transakcji i niecierpiące z nich bezpośrednich korzyści. Z drugiej strony nie osiągnięto w pełni jednego z podstawowych celów, tj. zapewnienia możliwości wykorzystania potencjału zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

### Abstract

#### Weronika Missala

The author is an attorney at law with vast experience in tax consulting; in 2018–2020 she was a vice-director at the Ministry of Finance in charge of negotiating double tax treaties, among other responsibilities

#### Taxation of Capital Gains from Sale of Polish Real Estate Companies: New Duties for Companies and Their Shareholders

In mid-September 2020, public consultations started concerning the Bill to Amend the PIT Act, the CIT Act, the Act on Flat-Rate Tax on Certain Income Earned by Natural Persons, and Certain Other Acts (the "Amending Bill"), which provides for a number of new mechanisms, introduces a definition of real estate company/partnership, and specifies many duties of such a company/partnership and its shareholders/partners, all of which will enter into force as soon as on 1 January 2021.

The Bill was passed at the, twice extended, session of the Polish Parliament, on 28 November 2020, signed by the President on the same day, and promulgated on 30 November 2020. Until the end of the legislative process it was not known whether the minimum 30-day *vacatio legis* could be maintained. This is the period that, according to well-established case law of the Constitutional Tribunal, should be provided in case of provisions of tax law relating to taxes paid on an annual basis. It is worthwhile to mention that in the course of work on the bill, there have been voices about the proposed solutions being too restrictive, too demanding, too costly, and in many cases impossible to implement.

In this paper, the author discusses the new regulations, their genesis, the international context, and practical problems that may appear when the new solutions are applied, which problems were identified e.g. during public consultations.

**Keywords:** *limited tax liability, double tax treaties, real estate clause, taxing rights, Multilateral Instrument*

### Bibliografia / References

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

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (dostęp: 30.11.2020 r.)

UN, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, New York 2017, [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf) (dostęp: 30.11.2020 r.)

#### Weronika Missala

Autorka jest radczynią prawną z dużym doświadczeniem w doradztwie podatkowym, w latach 2018–2020 była zastępczynią dyrektora w Ministerstwie Finansów odpowiedzialną m.in. za negocjowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

<sup>25</sup> Więcej o pracach Global Forum i jego członkach na stronie: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (dostęp: 30.11.2020 r.).