

Uzasadnienie do projektu ustawy w sprawie zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Zaproponowany projekt nowelizacji stanowi próbę poprawy regulacji w 7 obszarach, w których w ocenie przedsiębiorców, zmiany są najbardziej wskazane i pożądane.

Obszary te stanowią:

1. regulacje z zakresu grup kapitałowych;
2. regulacje z zakresu leasingu;
3. regulacje z zakresu kredytów (pożyczek) z klauzulą waloryzacyjną;
4. regulacje z zakresu niedostatecznej kapitalizacji;
5. regulacje w zakresie wybranych zagadnień z obszaru restrukturyzacji działalności.

1. grupy kapitałowe

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera regulacje dotyczące tworzenia i funkcjonowania grup kapitałowych, jednak ich restrykcyjność powoduje, iż w praktyce przepisy te w zasadzie nie są wykorzystywane. Potwierdza to fakt, iż choć przepisy dotyczące podatkowych grup kapitałowych obowiązują od 1 stycznia 1996 r. niewiele grup holdingowych zdecydowało się na tą formę rozliczeń podatkowych. Zjawisko to uzasadnione jest faktem, iż zarówno uzyskanie jak i utrzymanie statusu podatkowej grupy kapitałowej jest obwarowane szczególnymi wymogami ustawowymi, w tym między innymi w zakresie:

- wysokich wymogów kapitałowych – przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą ze spółek tworzących grupę kapitałową nie może być niższy niż 1.000.000 zł,
- udziału spółki dominującej w kapitale zakładowym spółek zależnych – generalnie 95%, przy braku możliwości posiadania przez spółki zależne udziałów w kapitale zakładowych innych spółek tworzących grupę,
- braku zaległości podatkowych w spółkach tworzących grupę kapitałową – w przypadku stwierdzenia zaległości podatkowych i wydania decyzji przez organ I instancji warunek ten uważa się za spełniony, jeżeli zaległość określona w decyzji zostanie uregulowana w ciągu 14 dni od daty jej doręczenia,
- zgłoszenia do naczelnika urzędu skarbowego umowy grupy kapitałowej na najmniej 3 miesiące przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez grupę,
- osiągnięcia przez grupę za każdy rok podatkowy co najmniej 3% udziału dochodów w przychodach,
- brakiem powiązań pomiędzy grupą a innymi podatnikami podatku dochodowego niewchodzącymi w skład grupy, skutkujących zastosowaniem regulacji w zakresie cen transferowych,
- brakiem możliwości rozszerzenia umowy na inne spółki po jej rejestracji,

Nie mniej istotne jest również, iż aktualnie obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości rozliczania strat podatkowych zarówno po okresie obowiązywania umowy jak i po utracie statusu podatkowej grupy kapitałowej.

Zmiany zaproponowane w tym zakresie w projekcie, mają na celu usunięcie wyżej wymienionych ograniczeń przy jednoczesnym wydłużeniu okresu obowiązywania umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej do 5 lat. Intencją autorów projektu jest, aby przepisy zostały zliberalizowane w taki sposób, aby podatkowe grupy kapitałowe mogły być tworzone i aby mogły funkcjonować.

Zmian w tym zakresie dotyczą propozycje zawarte w zmianach I, II, IV, VI projektu nowelizacji.

2. regulacje z zakresu leasingu

Zmiany zaproponowane w projekcie w odniesieniu do leasingu skupiają się na trzech głównych zagadnieniach oraz na dokonaniu kilku zmian systematyzujących i porządkujących. Podstawowe zagadnienia to:

- a) przychód z tytułu przedterminowego rozwiązania umów;
- b) ponowny leasing;
- c) użytkowanie wieczyste jako przedmiot umowy leasingu.

a) W zakresie przychodu z tytułu przedterminowego rozwiązania umowy leasingu wiele kontrowersji budzi konieczność rozpoznawania przychodów należnych w związku z postawieniem rat leasingowych w stan natychmiastowej wymagalności. Wynika to z faktu, iż w wielu przypadkach należności takie nigdy nie zostaną ściągnięte, zaś uprawdopodobnienie ich nieściągalności jest bardzo czasochłonne i kosztowne.

W związku z powyższym proponujemy, aby powyższe należności były rozpoznawane dla celów podatkowych na zasadzie kasowej – w dacie ich otrzymania. Powyższy efekt można osiągnąć przez wprowadzenie zmian zaproponowanych w zmianie VII pkt 2 propozycji nowelizacji.

b) W odniesieniu do ponownego leasingu kwestią, która znacznie utrudnia prowadzenie działalności leasingowej jest obecny kształt kryteriów klasyfikacyjnych umów leasingu operacyjnego – które m.in. odnoszą się do relacji pomiędzy sumą opłat ustalonych w umowie leasingu a wartością początkową przedmiotu leasingu (suma opłat musi być co najmniej równa bądź wyższa od tej wartości początkowej), niezależnie od tego, czy przedmiotem leasingu mają być nowe, czy też ponownie leasingowane środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne. Chociażby w przypadku ponownej umowy dotyczącej rzeczy, która była uprzednio przedmiotem leasingu operacyjnego, spełnienie powyższego kryterium jest w praktyce bardzo często niemożliwe (w związku z realną utratą wartości tej rzeczy, podczas, gdy jej wartość początkowa w rejestrze środków trwałych finansującego pozostaje niezmienna). W rezultacie strony nie mogą zawrzeć kolejnej umowy leasingu, lecz umowę najmu, która przede wszystkim uniemożliwia elastyczne rozliczenia pomiędzy stronami, w tym np. zastosowanie hipotetycznej wartości netto. W związku z powyższym proponujemy, aby relacja sumy opłat odnoszona była do wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku kolejnej umowy leasingu tego samego przedmiotu umowy, do jego wartości rynkowej lub alternatywnie wartości księgowej. Propozycje w tym zakresie zawarte są w zmianie XIII pkt 2, 3, 4

c) w odniesieniu do użytkowania wieczystego jako przedmiotu umowy leasingu problem stanowi fakt, iż w obecnym brzmieniu przepisów, prawo wieczystego użytkowania gruntów nie może być przedmiotem umowy leasingu, o której mowa w art. 17i updog. Przyjęcie takiej

zasady nie wydaje się być uzasadnione. W związku z powyższym proponujemy wprowadzenie zmian, które wprowadzą możliwość objęcia przedmiotem leasingu również prawa wieczystego użytkowania gruntów. Propozycji tych dotyczy zmiana XIII pkt 1 oraz XVI

W zakresie zmian związanych z leasingiem proponujemy również dokonanie kilku zmian porządkujących. Propozycje te zawarte zostały w zmianach XIV, XV, XVII.

3. regulacje z zakresu kredytów (pożyczek) z klauzulą waloryzacyjną

Kolejnym zagadnieniem tematycznym objętym niniejszą propozycją nowelizacji jest problematyka kredytów (pożyczek) z klauzulą waloryzacyjną w walutach obcych. Obowiązujące regulacje w tym zakresie budzą wiele kontrowersji z uwagi na fakt, iż różnica pomiędzy kwotą otrzymanego / zwróconego kredytu (pożyczki), a kwotą tego kredytu (pożyczki) z dnia zwrotu / otrzymania - zgodnie z dominującą linią orzecznictwa - nie stanowi kategorii podatkowej. Tego rodzaju podejście w sposób nieuzasadniony **różnicuje** sytuację podatkową kredytodawców (pożyczkodawców) / kredytobiorców (pożyczkobiorców) w zależności od tego czy kredyt (pożyczka) została udzielona / zaciągnięta w walucie obcej czy też w złotych z klauzulą waloryzacyjną.

W związku z powyższym proponujemy, aby różnica pomiędzy kwotą otrzymanego / zwróconego kredytu (pożyczki) z klauzulą waloryzacyjną, a kwotą tego kredytu (pożyczki) z dnia zwrotu / otrzymania stanowiła odpowiednio przychód / koszt podatkowy, analogicznie jak w sytuacji kredytów (pożyczek) walutowych.

Realizacji powyższego celu służą propozycje zawarte w zmianie VII pkt 1 lit b) oraz zmianie IX pkt 1, lit. b) propozycji nowelizacji.

4. regulacje z zakresu niedostatecznej kapitalizacji

Przepisy dotyczące tzw. niedostatecznej kapitalizacji zawarte w art. 16 ust. 1 pkt 60 i w art. 16 ust.1 pkt 61 od wielu lat budzą szereg wątpliwości interpretacyjnych, w szczególności w zakresie sposobu wyliczania odsetek nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów.

Jednocześnie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest definicji zadłużenia dla potrzeb problematyki niedostatecznej kapitalizacji. Stąd w praktyce organy podatkowe nadawały temu pojęciu bardzo szerokie znaczenie tj. oprócz zadłużenia z tytułów, o których mowa w art. 16 ust. 7b, uwzględniały również zadłużenie z innych tytułów np. z tytułu płatności handlowych, instrumentów pochodnych itd. – co w pewnym stopniu wypaczało sens regulacji w zakresie niedostatecznej kapitalizacji.

Pragniemy również w tym miejscu podkreślić, iż powiązanie dopuszczalnego przez ustawodawcę zadłużenia z kapitałem zakładowym w istotny sposób odbiega od standardów przyjętych przez państwa OECD, w których - co do zasady - zadłużenie odnoszone jest do sumy kapitału zakładowego i zapasowego.

Dla rozwiania powyższych wątpliwości proponujemy podjęcie następujących działań:

- zdefiniowanie pojęcia zadłużenia dla potrzeb niedostatecznej kapitalizacji,
- uwzględnienie przy określeniu stosunku zadłużenia do kapitału również otrzymane przez spółkę dopłaty oraz nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów i akcji,
- ograniczenie zakresu stosowania przepisów do bezpośrednich udziałowców spółek oraz udziałowców tych bezpośrednich udziałowców,

- określenie wzoru dla potrzeb obliczenia kwoty odsetek nie stanowiących kosztu uzyskania przychodów ze względu na przekroczenie limitu zadłużenia,

Stosowne zmiany w tym zakresie zawarte zostały w zmianie IX pkt 1 lit. d)- e), w pkt 2, 3, 4 projektu nowelizacji.

5. regulacje w zakresie wybranych zagadnień z obszaru restrukturyzacji działalności.

Wśród zmian zaproponowanych w zakresie restrukturyzacji działalności zaproponowane modyfikacje dotyczą:

- a) dochodu z udziału w zyskach osób prawnych
- b) wydatków na nabycie lub objęcie udziałów w spółkach kapitałowych
- c) wnoszenia wkładów niepieniężnych do spółek kapitałowych
- d) zmian porządkujących w przepisach dotyczących amortyzacji
- e) strat w inwestycjach w obcych środkach trwałych

a) zmiany proponowane w tym zakresie mają na celu uporządkowanie przepisów definiujących dochody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych poprzez:

- określenie dochodu w przypadku przekształcenia spółki kapitałowej w osobową i momentu jego opodatkowania,
- doprecyzowanie, w jakim stopniu majątek spółki przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego może być uznany za dochód wspólnika, w przypadku, kiedy na majątek spółki składają się również wniesione uprzednio dopłaty i agio,
- przeniesienie do art. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych uregulowań zawartych w art. 12 ust. 4 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dot. umorzenia udziałów (akcji) i likwidacji spółki,
- objęcie hipotezę art. 10 ust. 1 updog odsetek od pożyczek partycypacyjnych

Stosowne propozycje zawarte zostały w zmianie V oraz IX pkt 1 lit c)

b) w zakresie wydatków na nabycie lub objęcie udziałów w spółkach kapitałowych proponowana zmiana ma na celu doprecyzowanie przepisów o „*wydatkach na nabycie lub objęcie udziałów lub akcji*” poprzez wyeliminowanie wątpliwości, które z kosztów pośrednio związanych z takim nabyciem lub objęciem nie stanowią kosztu w momencie ich poniesienia. Jednocześnie dzięki tej zmianie wyeliminowana byłaby wątpliwość dotycząca kosztów wspólnika, w przypadku, kiedy jego udział w spółce jest powiększany z zysku spółki lub z innych kapitałów takiej spółki. Stosowna zmiana została zawarta w zmianie III pkt 2.

c) w odniesieniu do wnoszenia wkładów niepieniężnych do spółek kapitałowych proponowana zmiana ma na celu ułatwienia inwestowania w spółki poprzez zastąpienie w przepisach określających przychód wspólnika z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego *wartości nominalnej* otrzymanych za taki wkład udziałów na *wartość emisyjną tych udziałów*. W konsekwencji kosztem w przypadku ich późniejszego zbycia byłaby też wartość emisyjna zbywanych udziałów. Stosowne zmiany zostały zawarte w zmianie VII pkt 1 lit a) zmianie VIII oraz zmianie IX pkt 1 lit. f).

d) zmiany porządkujące w przepisach dotyczących amortyzacji

Wśród zmian w zakresie amortyzacji zaproponowane modyfikacje dotyczą:

- definicji składników majątku;
- zaprzestania działalności;
- problemu ulepszenia środków trwałych ;
- ujawnienia wartości niematerialnych i prawnych;
- strat w inwestycjach w obcych środkach trwałych.

W zakresie definicji składników majątku proponowana zmiana ma na celu jednoznaczne określenie wpływu przejętych długów (zobowiązań) na wycenę łącznej wartości nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w przypadku zakupu lub aportu przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części. Jednocześnie proponuje się zastąpienie pojęcia „aktywów” terminem „rzeczy i prawa majątkowe”. Stosowna zmianę zawiera zmiana III.

W odniesieniu do zaprzestania działalności, proponowana zamiana ma na celu doprecyzowanie, iż amortyzacji nie podlegają składniki majątku, które nie są używane na skutek trwałego zaprzestania działalności, w której składniki te były używane. Zmianę w tym zakresie zawiera zmiana X.

W zakresie ulepszenia środków trwałych, proponowana zmiana ma na celu uszczegółowienie definicji ulepszenia środka trwałego w celu eliminacji częstych na tym tle sporów między podatnikami a organami podatkowymi. Stosowna zmiana zawarta została w zmianie XI projektu.

W zakresie ujawniania wartości niematerialnych i prawnych proponowana zmiana ma na celu doprecyzowanie zasad amortyzacji ujawnionych wartości niematerialnych i prawnych, nie objętych dotychczas ewidencją. Propozycje regulacji w tym zakresie zostały zawarte w zmianie XII.

W odniesieniu do strat w inwestycjach w obcych środkach trwałych proponowana zmiana ma na celu uregulowanie w ustawie kwestii strat w inwestycjach w takich środkach (budynkach lub budowlach) związanych z zawarciem lub rozwiązaniem umowy najmu (dzierżawy) przed upływem 10 lat tj. okresem, w którym podatnik jest zobowiązany do amortyzowania poniesionych nakładów. W dotychczasowej praktyce gospodarczej tego rodzaju straty są przedmiotem rozbieżnych interpretacji aparatu skarbowego jak i brak jest ugruntowanej linii orzecznictwa w tym zakresie. Realizację tego postulatu zawiera zmiana IX pkt 1 lit a) projektu.

Notka redakcyjna

Rada Podatkowa jest organem doradczym PKPP Lewiatan, skupiającym ponad 100 menedżerów odpowiedzialnych w firmach członkowskich za podatki i finanse oraz doradców podatkowych z renomowanych firm doradczych. Członkowie Rady reprezentują 23 branże. Rada oprócz funkcji korporacyjnych stanowi platformę środowiskową dla osób zajmujących się prawem podatkowym.

Projekt nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych został opracowany przez Radę Podatkową przy PKPP Lewiatan pod kierunkiem Tomasza Szczepanika, przewodniczącego Grupy Roboczej Podatki Dochodowe.

Autorzy głównych propozycji: Rafał Iniewski, Sławomir Krempa, Tomasz Nowak, Grzegorz Podgórski, Adrian Podhorodecki, Tomasz Szczepanik, Anna Sztuba, Dariusz Trzeciak, Wojciech Wach.