

UZASADNIENIE

Obowiązek dokonania na dzień bilansowy wyceny aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych wynika z art. 30 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Wycena ta przeprowadzana jest generalnie po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez NBP.

W ustawie o rachunkowości nie zostały wskazane żadne wyjątki od tej zasady. Bez względu zatem na wielkość danego podmiotu, stosowane uproszczenia w sprawozdawczości finansowej czy fakt poddania sprawozdania finansowego badaniu przez firmę audytorską, jeśli posiada on na dzień bilansowy składniki aktywów i pasywów wyrażone w walutach obcych, powinien odpowiednio je wycenić.

Nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się wyrażone w walutach obcych:

- 1) składniki aktywów (z wyłączeniem udziałów w jednostkach podporządkowanych wycenianych metodą praw własności) i pasywów – po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski,
- 2) gotówkę znajdującą się w jednostkach prowadzących kupno i sprzedaż walut obcych – po kursie, po którym nastąpił jej zakup, jednak w wysokości nie wyższej od średniego kursu ogłoszonego na dzień wyceny dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski.

Zatem w przypadku sprawdzeń finansowych za 2019 jednostki miały obowiązek dokonać wyceny na dzień 31 grudnia 2019 r. według kursów średnich walut obcych z tabeli nr 251/A/NBP/2019 z 31.12.2019 r. Ustawa o rachunkowości nie przewiduje bowiem dla jednostek mikro lub małych uproszczeń odnośnie wyceny bilansowej aktywów i pasywów w walucie obcej. W związku z tym podmioty te, są zobligowane przeprowadzić taką wycenę, nie rzadziej niż na dzień bilansowy.

Jeżeli na koniec roku 2019 jednostki te posiadały wyrażone w walucie obcej aktywa i pasywa np.: należności, zobowiązania, środki pieniężne w kasie walutowej bądź na rachunku walutowym miały obowiązek odpowiednio je wycenić, a wartości wynikające z ich wyceny bilansowej przedstawić w bilansie.

Ewa Malinowska

Podstawa prawna: art. 30 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

II. WAŻNY TEMAT

SKUTKI PODATKOWE BREXITU

1. Brexit – ogólne informacje dotyczące wyjścia Wielkiej Brytanii z UE

Brexit – słowo powstałe z dwóch wyrazów British (brytyjski) i Exit (wyjście), oznaczające proces wyjścia Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej. Brytyjczycy decyzję o opuszczeniu Unii Europejskiej zdecydowali w czerwcu 2016 r. w ogólnonarodowym referendum. Referendum było skutkiem podjęcia przez Wielką Brytanię decyzji o wystąpieniu z Unii Europejskiej w ramach art. 50 Traktatu o Unii Europejskiej. W grudniu 2016 r. ówczesna premier rządu Wielkiej Brytanii Theresa May i przywódcy 27 krajów Unii Europejskiej, spotkali się aby omówić warunki brexitu. Obecnie ze względu na stan pandemii koronowirusa rozmowy te zostały zawieszane.

Tuż po wyjściu Wielkiej Brytanii z UE, brytyjski premier Boris Johnson oświadczył, że chce on zawarcia umowy podobnej do tej, jaką ma Kanada z UE. Umowa ta zniósłaby 99 proc. ceł i większość innych barier, ale nie wymaga ona od Kanady, konieczności dostosowania się do unijnych regulacji, w przeciwieństwie do tego, czego domaga się Wielkiej Brytanii. Główny negocjator ze strony Wielkiej Brytanii David Frost powiedział w Brukseli, że Londyn musi mieć możliwość ustalania własnych praw i reguł, zaś Michel Barnier negocjator ze strony UE, że Unia jest gotowa zaoferować Londynowi „ambitne partnerstwo”, ale ze względu na terytorialną i gospodarczą bliskość nie może ono być odwzorowaniem umowy z Kanadą.

Unia chce zawrzeć jedną kompleksową umowę, która obejmowałaby nie tylko handel, ale też współpracę w dziedzinie obronności i bezpieczeństwa, ochrony środowiska, lotnictwa cywilnego, rybołówstwa itp. Jednakże ze względu na krótki czas może to być niemożliwe. Dlatego też Wielka Brytania proponuje aby podzielić ją na części. Najpierw zawrzeć podstawową umowę handlową, tak aby od 1 stycznia 2021 r. nie zaczęły obowiązywać cła, a następnie uzgadniać pozostałe sprawy. Niezależnie od tego, co umowa ma obejmować obecnie głównym punktem spornym jest wymóg dostosowania się przez Wielką Brytanię do unijnych regulacji w kwestiach prawa pracy, podatków, pomocy publicznej, ochrony środowiska itp.

Z punktu widzenia poszczególnych sektorów gospodarki, najważniejszymi punktami spornymi będzie rybołówstwo oraz usługi finansowe. W przypadku Wielkiej Brytanii rybołówstwo nie ma dla jej gospodarki jako całości istotnego znaczenia, ale jest zagadnieniem newralgicznym politycznie. Wyjście z unijnej wspólnej polityki rybołówstwa i odzyskanie kontroli nad brytyjskimi wodami było jednym z głównych argumentów zwolenników Brexitu i na obszarach żyjących z rybołówstwa poparcie dla wyjścia z Wielkiej Brytanii z UE było wysokie. Unia chce jednak dalszego dostępu do brytyjskich łowisk, oczywiście na zasadzie wzajemności, oraz ustalenia stałych kwot połowowych, na co Wielka Brytania stanowczo nie wyraża zgody.

Unia ma jednak w tej kwestii pewne możliwości wywierania nacisku na Londyn, bowiem rybołówstwo w sporej mierze zależy od eksportu do Unii Europejskiej.

Unia podkreśla, że od ustępstwa Londynu w powyższej kwestii uzależnione jest dopuszczenia na unijny rynek brytyjskiego sektora finansowego, który to sektor wytwarzając ok. 7 proc. brytyjskiego PKB jest dla jego gospodarki niezwykle istotny. UE ma bowiem zdecydować, czy brytyjskie regulacje finansowe mają ekwiwalentny status do unijnych, co jest niezbędne dla działania ich na unijnym rynku.

W dniu 5 marca 2020 r. rząd Wielkiej Brytanii przedłożył w Izbie Gmin projekt ustawy, która wraz z upływem okresu przejściowego z dniem 31 grudnia 2020 roku kończy swobodny przepływ osób z Unii Europejskiej i wprowadza obowiązujący wszystkich, niezależnie od obywatelstwa, punktowy system imigracyjny. System ma zrównać status obywateli Unii Europejskiej ze statusem obywateli pozostałych państw, a także radykalnie ograniczyć możliwość podejmowania pracy przez osoby nie posiadające lub niskich kwalifikacjach. Jednak dotyczyć on będzie tylko nowych imigrantów. To oznacza, że ok. 3 mln obywateli państw UE mieszkających w Wielkiej Brytanii, będzie mogło pozostać i nadal pracować, oczywiście pod warunkiem, że złożą wniosek o przyznanie im statusu osoby osiedlonej lub tymczasowego statusu osoby osiedlonej.

Ustawa opracowała system punktowy, który będzie obowiązywać po upływie okresu przejściowego. Nabycie prawa do pracy wymagać będzie uzyskania przy-

najmniej 70 punktów, w tym 50 punktów musi przypadać na kryteria obowiązkowe, jakimi są:

- oferta pracy od zatwierdzonego sponsora,
- adekwatność umiejętności do oferty,
- znajomość języka angielskiego.

Przyznawanie kolejnych punktów uzależnione będzie od wysokości zarobków przewidzianych w ofercie, wykształcenia oraz od tego, czy w danym sektorze są wakaty.

Wszyscy imigranci będą mieli prawo dostępu do świadczeń związanych z dochodami dopiero, gdy zostanie im przyznane prawo do pobytu na wyspach czas nieokreślony, co zwykle następuje po pięciu latach. W projekcie zapisano także, że obywatele państw Unii Europejskiej będą mogli przyjeżdżać do Wielkiej Brytanii w celach turystycznych bez konieczności ubiegania się o brytyjską wizę w przypadku pobytów, które nie przekraczają sześciu miesięcy.

Jeśli chodzi o handel i wymianę towarów to do końca 2020 r. Wielka Brytania jest związana unijnym zharmonizowanym reżimem celnym. Od 2021 r. będzie mogła sama określać stawki celne. Jednak zaproponowane w maju br. stawki celne dotyczyć będą tylko handlu z tymi krajami, z którymi nie podpisze ona umowy o wolnym handlu. Rozmowy w tym zakresie prowadzone są nie tylko z Unią Europejską ale także ze Stanami Zjednoczonymi. W interesie Wielkiej Brytanii jest aby umowy te zostały zawarte przed końcem okresu przejściowego, i aby od 2022 r. umowy o wolnym handlu obejmowały 80 proc. brytyjskiego handlu. Nowy system celny ma znieść cła na import produktów o wartości ok. 62 miliardów funtów, z czego prawie połowa to import produktów wykorzystywanych w produkcji, a pozostała to produkty konsumenckie.

2. Jakie skutki podatkowe może spowodować wyjście Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej

Do końca okresu przejściowego czyli do 31 grudnia 2020 roku relacje pomiędzy Unią Europejską a Wielką Brytanią nie ulegną zmianie. Wielka Brytania będzie nadal stosować dotychczasowe przepisy prawa unijnego m.in. w zakresie swobodnego przepływu osób, towarów, usług oraz kapitału – jednakże bez prawa głosu Wielkiej Brytanii w instytucjach UE).

Unijne prawo podatkowe regulujące opodatkowanie dywidend, restrukturyzacji oraz podatek u źródła również będzie obowiązywać w relacjach z podatnikami z Wielkiej Brytanii. Wszystko może się zmienić od 1 stycznia 2021 r. Zależy to od warunków dalszej współpracy pomiędzy Londynem a Brukselą jakie zostaną wypracowane w umowie o wolnym handlu. W przypadku pozostania Wielkiej Brytanii w Europejskim Obszarze Gospodarczym brexit nie powinien mienić zasad opodatkowania powyższych zdarzeń. Jednak brak takiego porozumienia oznaczać może zmianę w ich opodatkowaniu, gdzie zastosowanie będą mały przede wszystkim prawo krajowe w powiązaniu z umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2.1. Opodatkowanie dywidend wypłacanych na rzecz brytyjskich spółek kapitałowych

Przepisy dyrektywy Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spół-

ek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, wielokrotnie zmieniane i zastąpione przez Dyrektywę Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, oraz przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które w przedmiotowym zakresie są następstwem implementacji w/w przepisów na grunt prawa krajowego stanowią (art. 22 ust. 4 ustawy o pdop), iż zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia;
- 3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;
- 4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

W preambule Dyrektywy Rady 2011/96/UE wskazany został cel, jakiemu ma służyć powyższe zwolnienie. „Konsolidacja spółek różnych państw członkowskich może okazać się konieczna dla stworzenia w ramach Unii warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego oraz w celu zapewnienia skutecznego funkcjonowania tego rynku wewnętrznego. Takie operacje nie powinny być utrudniane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. Stąd też niezbędne jest, w odniesieniu do konsolidacji spółek różnych państw członkowskich, określenie zasad opodatkowania, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymogów rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność oraz zwiększyć ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym”.

Wystąpienie Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej i pozostanie poza Europejskim Obszarem Gospodarczym, spowoduje, iż wypłaty z zysku dokonywane na rzecz brytyjskich spółek matek od spółek córek ze wspólnoty europejskiej, nie będą korzystać z powyższej ochrony, a tym samym mogą być opodatkowane. Ale wówczas mogą znaleźć tu postanowienia zawarte w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dokumentem regulującym tę kwestię jest Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych.

Art. 10 ust. 1 konwencji stanowi, iż dywidendy, wypłacane przez spółkę mającą siedzibę w Umawiającym się Państwie osobie mającej miejsce zamieszkania lub

siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, mogą być opodatkowane w tym drugim Państwie. Jednakże, zgodnie z postanowieniami ust. 2 powyższego przepisu takie dywidendy:

- a) będą zwolnione z opodatkowania w Umawiającym się Państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę, jeśli osoba uprawniona do dywidend jest spółką mającą siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie i posiada w dniu wypłaty dywidend nie mniej niż 10 procent udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendy i posiadała lub będzie posiadać takie udziały (akcje) przez nieprzerwany 24 miesięczny okres, w którym dokonano wypłaty;
- b) z zastrzeżeniem punktu a) niniejszego ustępu, mogą być także opodatkowane w tym Umawiającym się Państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma swoją siedzibę i zgodnie z prawem tego Państwa, ale jeżeli osoba uprawniona do dywidend ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie, to podatek w ten sposób ustalony nie może przekroczyć 10 procent kwoty dywidend brutto.

Postanowienia niniejszego ustępu nie dotyczą opodatkowania spółki w odniesieniu do zysków, z których dywidendy są wypłacane.

Według ust. 4 tego artykułu postanowienia ustępów 1 i 2 niniejszego artykułu nie mają zastosowania, jeżeli osoba uprawniona do dywidend, mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie, wykonuje w drugim Umawiającym się Państwie, w którym znajduje się siedziba spółki wypłacającej dywidendy, działalność poprzez zakład w nim położony i gdy udział, z tytułu którego dywidendy są wypłacane, faktycznie wiąże się z działalnością takiego zakładu. W takim przypadku stosuje się postanowienia artykułu 7 niniejszej Konwencji.

2.2. Opodatkowanie dywidend wypłacanych na rzecz polskich spółek będących udziałowcami w spółkach brytyjskich

Jeśli Wielka Brytania po brexicie pozostanie w Europejskim Obszarze Gospodarczym, wypłacona dywidendy przez brytyjską spółkę kapitałową na rzecz polskiej spółki będącej jej udziałowcem również powinno korzystać ze zwolnienia przewidzianego w dyrektywie unijnej oraz art. 20 ust. 3 ustawy o pdop.

Zgodnie z treścią tego przepisu zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) uzyskiwane przez podatników, o których mowa w ust. 1 (polscy rezydenci podatkowi), z tytułu dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania;
- 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;

- 4) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

W przypadku gdy w wyniku brexitu Wielka Brytania pozostanie również poza Europejskim Obszarem Gospodarczym, otrzymane od brytyjskich spółek dywidendy będą stanowiły dla polskiego udziałowca dochód z zysków kapitałowych podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym przy zastosowaniu stawki 19%

Jednakże polscy podatnicy będą mogli skorzystać z odliczenia proporcjonalnego zgodnie z art. 20 ust. 2 ustawy o pdop. W myśl tego artykułu w przypadku gdy:

- 1) spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uzyskuje dochody (przychody) z tytułu dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, oraz
- 2) dochody (przychody), o których mowa w pkt 1, uzyskiwane są z tytułu udziału w zyskach spółki podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, na terytorium państwa, z którym Rzeczpospolita Polska posiada obowiązującą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, niebędącego państwem członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwem należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo Konfederacją Szwajcarską, oraz
- 3) spółka, o której mowa w pkt 1, posiada w kapitale spółki, o której mowa w pkt 2, bezpośrednio nie mniej niż 75% udziałów (akcji)

– odliczeniu podlega również kwota podatku od dochodów, z których zysk został wypłacony, zapłaconego przez spółkę, o której mowa w pkt 2, w państwie jej siedziby, w części odpowiadającej udziałowi spółki, o której mowa w pkt 1, w wypłaconym zysku spółki, o której mowa w pkt 2.

2.3. Opodatkowanie łączenia polskich spółek ze spółkami brytyjskich

Zgodnie z Dyrektywą Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego transakcje łączenia spółek mających siedzibę na terenie Unii Europejskiej winny być neutralne podatkowo. W preambule Dyrektywy wskazano, iż łączenia, podziały, podziały przez wydzielenie, wnoszenie aktywów, wymiana udziałów dotyczące spółek różnych państw członkowskich mogą być niezbędne w celu stworzenia we Wspólnocie warunków właściwych dla rynku wewnętrznego i w celu zapewnienia w ten sposób skutecznego funkcjonowania takiego rynku wewnętrznego. Takie czynności nie powinny być hamowane przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub zniekształcenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. W tym celu niezbędne jest w odniesieniu do takich czynności zapewnienie reguł podatkowych, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymagań rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność i poprawić ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym.

Nie jest możliwe osiągnięcie tego celu poprzez rozszerzenie na poziom wspólnotowy systemów wewnętrznych obowiązujących w państwach członkowskich, ponieważ różnice między tymi systemami mogłyby powodować zniekształcenia.

Jedynie wspólny system podatkowy jest w stanie zapewnić zadowalające rozwiązanie w tym zakresie.

Wspólny system podatkowy powinien zapobiegać nakładaniu podatku w związku z łączeniem, podziałami, podziałami przez wydzielenie, wnoszeniem aktywów lub wymianą udziałów, chroniąc jednocześnie interesy finansowe państwa członkowskiego właściwego dla spółki przekazującej lub nabywanej.

W związku z powyższym art. 4 ust. 1 Dyrektywą Rady 2009/133/WE stanowi, iż łączenie, podział lub podział przez wydzielenie nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych, uwzględniając jednakże dalsze postanowienia tej Dyrektywy.

Uzupełnieniem przepisów dyrektywy są przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – w art. 12 ust. 4 pkt 3e i 3f ustawy o pdop w myśl którego do przychodów nie zalicza się:

- 3e) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;
- 3f) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonego na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%;

W razie braku odmiennych uregulowań w negocjowanej przez rząd Borisa Johnsona umowie, na obecnym etapie należałoby założyć, że podmioty planujące przejęcia z udziałem podmiotów polskich i brytyjskich mogą być narażone na znaczne obciążenia podatkowe.

2.4. Opodatkowanie wymiany udziałów polskich spółek ze spółkami brytyjskimi

Transakcją, która w wyniku brexitu może być narażona na niekorzystne zmiany na gruncie skutków podatkowych jest wymiana udziałów, czyli transakcja mająca miejsce w przypadku nabycia przez spółkę udziałów w kapitale zakładowym innej spółki w zamian za wyemitowanie własnych udziałów na rzecz wspólników spółki nabywanej oraz uzyskania większości głosów w nabywanej spółce. Wymiana udziałów dla podmiotów z Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego jest transakcją podatkowo neutralną.

Zgodnie z treścią art. 12 ust. 4d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jeżeli spółka nabywa od wspólnika innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje jej wspólnikowi własne udziały (akcje) albo w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje wspólnikowi tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej własnych udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej – wartości rynkowej tych udziałów (akcji), oraz jeżeli w wyniku nabycia:

- 1) spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo

2) spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce – do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych wspólnikowi tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę, pod warunkiem że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (wymiana udziałów).

Podobną regulację zawiera ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 24 ust. 8a.

Powyższe przepisy stanowiły implementację art. 2 pkt e Dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r., zgodnie z którym przez „wymianę udziałów” należy rozumieć czynność, w wyniku której spółka nabywa udziały w kapitale innej spółki, uzyskując w ten sposób większość praw głosu w tej spółce lub posiadając taką większość praw głosu, nabywa dalsze udziały, w zamian za wyemitowanie na rzecz akcjonariuszy tej ostatniej spółki w zamian za ich papiery wartościowe, papierów wartościowych swojej spółki, jak również, jeżeli ma to zastosowanie, wypłatę gotówkową nieprzekraczającą 10 % wartości nominalnej lub, w przypadku braku wartości nominalnej, księgowej wartości nominalnej tych papierów wartościowych.

Art. 8 ust. 1 dyrektywy stanowi, iż przy okazji łączenia, podziału lub wymiany udziałów przydział papierów wartościowych, reprezentujących kapitał spółki przejmującej lub nabywającej, na rzecz akcjonariusza spółki przekazującej lub nabywanej w zamian za papiery wartościowe, reprezentujące kapitał tej ostatniej spółki, nie stanowi sam w sobie podstawy do opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza.

Wystąpienie Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej i pozostawanie poza Europejskim Obszarem Gospodarczym oznacza, że wymiana udziałów ze spółkami brytyjskimi będzie mogła skutkować powstaniem przychodu podatkowego po stronie wspólników brytyjskiej spółki kapitałowej biorącej udział w takiej transakcji, a tym samym obowiązkiem zapłacenia podatku.

Podkreślić należy, iż w wyroku NSA z 4 lipca 2019 r. sygn. akt II FSK 2437/17, sąd stwierdził, że neutralność podatkowa jest istotną przesłanką oceny kryteriów i rodzajów przekształceń prawnych spółek, a co więcej – przepisy podatkowe należy interpretować celowościowo – tak, aby zapewnić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymagań rynku wewnętrznego, zwiększenie produktywności i poprawienie ich siły konkurencyjnej. Niedopuszczalna więc byłaby taka wykładnia przepisów krajowych, która zapewniałaby osiągnięcie tych celów, gdyby przesłanki z art. 28 ust. 8a i 8c ustawy o pdof odnosić jedynie językowo. Stanowisko to odzwierciedla zapis jaki zawarty został w preambule powyższej Dyrektywy, według której łączenia, podziały, podziały przez wydzielenie, wnoszenie aktywów, wymiana udziałów dotyczące spółek różnych państw członkowskich mogą być niezbędne w celu stworzenia we Wspólnocie warunków właściwych dla rynku wewnętrznego i w celu zapewnienia w ten sposób skutecznego funkcjonowania takiego rynku wewnętrznego. Takie czynności nie powinny być hamowane przez ograniczenia, niekorzystne warunki lub zniekształcenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. W tym celu niezbędne jest w odniesieniu do

takich czynności zapewnienie reguł podatkowych, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymagań rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność i poprawić ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym.

Wystąpienie Wielkiej Brytanii z UE i pozostanie poza Europejskim Obszarem Gospodarczym spowoduje, iż nie będzie ona objęta postanowieniami dyrektyw unijnych, a tym samym powyższe przekształcenia skutkować mogą powstaniem obowiązków podatkowych.

WAŻNE: Wystąpienie Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej i pozostawanie poza Europejskim Obszarem Gospodarczym oznacza, że wymiana udziałów ze spółkami brytyjskimi będzie mogła skutkować powstaniem przychodu podatkowego po stronie wspólników brytyjskiej spółki kapitałowej biorącej udział w takiej transakcji, a tym samym obowiązkiem zapłacenia podatku.

2.5. Zmiany w podatku dochodowym od osób fizycznych związane z brexitem

Ponieważ z dniem 1 stycznia 2021 roku, czyli z upływem okresu przejściowego, Wielka Brytania nie będzie traktowana jako państwo należące do Unii Europejskiej, stosowane będą w stosunku do niej zapisy w ustawach podatkowych, które mówią o relacjach spomiędzy krajami trzecimi.

W następstwie tego niektóre elementy rozliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych ulegną zmianie:

1) Wspólne rozliczenie z małżonkiem

Prawo do wspólnego rozliczenia w Polsce mają:

- małżonkowie, którzy byli rezydentami polskimi, czyli podlegali nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce (rezydentami są osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) lub
- małżonkowie, którzy mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż RP państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej,
- małżonkowie, z których jeden podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Rzeczypospolitej Polskiej a drugi ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej

Dla dwóch ostatnich przypadków konieczne jest aby małżonkowie osiągnęli podlegające opodatkowaniu na terytorium RP przychody w wysokości stanowiącej łącznie co najmniej 75% całkowitego przychodu osiągniętego przez oboje małżonków w danym roku podatkowym i udokumentowali certyfikatem rezydencji miejsce zamieszkania dla celów podatkowych.

WAŻNE: Z powyższego wynika zatem, że nie będzie się już można wspólnie rozliczyć się z małżonkiem mającym brytyjską rezydencję podatkową.

2) Skorzystanie z ulgi na dzieci

Nie będzie można odliczyć ulgi na dziecko, jeśli będzie się ono uczyć w Wielkiej Brytanii. Jednym z warunków jest aby pełnoletnie dziecko uczyło się lub studiowało. Obowiązek ten jest spełniony jeśli dziecko uczy się lub studiuje w Polsce, ale również gdy pobiera naukę w jednym z państw Unii Europejskiej. Wystąpienie Wielkiej Brytanii ze wspólnoty europejskiej skutkować będzie w powyższym przypadku utraty prawa do ulgi na takie dziecko. Natomiast rodzic uzyskujący dochody w Polsce ma prawo do ulgi na dziecko, nawet jeśli nie jest polskim obywatelem. Ponadto jego dziecko nie musi przebywać w Polsce, gdyż do zastosowania ulgi uprawnia sam fakt rozliczania dochodów w Polsce – polska rezydencja podatkowa;

WAŻNE: Nie będzie można odliczyć ulgi na dziecko, jeśli będzie się ono uczyć w Wielkiej Brytanii

3) Darowizny

Odliczeniu od podatku podlegają m.in. darowizny przekazane na rzecz organizacji równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Zatem nie będzie można odliczyć darowizny przekazanej podobnym instytucjom w Wielkiej Brytanii;

4) Ulga na cele mieszkaniowe

Dochód z tytułu sprzedaży nieruchomości podlega podatkowi dochodowemu, w przypadku gdy sprzedaż nastąpiła przed upływem 5 lat, licząc od końca roku, w którym nastąpiło jej nabycie, chyba że podatnik dochód ten przeznaczy na cele mieszkaniowe. W interpretacjach podatkowych przyjmuje się, że do realizacji tego celu kwalifikują się wydatki mieszkaniowe poniesione na zakup nieruchomości lub lokalu mieszkalnego położonego w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

WAŻNE: W wyniku brexitu do wydatków na cele mieszkaniowe nie zaliczymy tych, na zakup nieruchomości lub mieszkania położonego w Wielkiej Brytanii.

5) Odliczenie składek w PIT

Przepisy ustawy o podatku dochodowym przewidują prawo do odliczenia składek społecznych i zdrowotnych zapłaconych na podstawie przepisów obowiązującymi w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub w Konfederacji Szwajcarskiej z zachowaniem przesłanek przewidzianych w ustawie.

WAŻNE: Podatnik nie odliczy składek dotyczących ubezpieczenia w Wielkiej Brytanii po wyjściu z Unii Europejskiej.

6) Wygrane w konkursach

Przepisy ustawy przewidują, iż wygrane w konkursach, grach i zakładach wzajemnych lub nagrody związane ze sprzedażą premiovą uzyskane w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, są opodatkowane podatkiem w wysokości 10% wygranej lub nagrody. Oznacza to, że w przypadku wygranej w Wielkiej Brytanii – w stosunku do tych nagród nie będzie już pobierany 10% podatek, a co do zasady trzeba będzie je rozliczyć samodzielnie w zeznaniu rocznym jako dochód z innych źródeł.

Anna Maj

III. KOSZTY

I. KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW

1. Rebranding znaku towarowego – skutki w kosztach podatkowych

Przedsiębiorca (osoba fizyczna) przez ostatnie dwa lata dla celów działalności gospodarczej wykorzystywał znak towarowy, który przyjął do swojej ewidencji jako wartość niematerialną i prawną. W związku z nasyceniem się rynku towarami oraz znakiem towarowym w świadomości klientów, zdecydowano się na zaprzestanie używania znaku i zakup prawa do używania całkowicie innego znaku towarowego. Jak należy rozliczyć w kosztach podatkowych likwidację dotychczas amortyzowanego znaku towarowego?

ODPOWIEDŹ

Podatnik zmieniając do celów działalności gospodarczej znak towarowy, ma prawo – bez uwzględniania przyczyny zmiany – do zaliczenia do kosztów podatkowych tej części wartości początkowej, która wcześniej w toku amortyzowania nie została odniesiona do kosztów podatkowych. Jest to sytuacja całkowicie odmienna od likwidacji środków trwałych, gdzie czynnikiem wyłączającym obciążenie kosztami jest zmiana rodzaju działalności gospodarczej.

UZASADNIENIE

Na wstępie należy wskazać, że likwidacja wartości niematerialnej i prawnej polega w sensie prawnym na wykreśleniu z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych danej pozycji (tu: znaku towarowego), co skutkuje zaprzestaniem amortyzowania począwszy od miesiąca, w którym podjęto decyzję o likwidacji (zaniechaniu używania). Ponadto, jak wskazuje się w interpretacji indywidualnej z dnia 28.11.2012 r. Dyrektora IS w Katowicach, sygn. IBPBI/2/423-1078/12/AK niezbędne jest sporządzenie protokołu dokumentującego decyzję o zaprzestaniu używania. Jednocześnie podatnicy powinni pamiętać o tym, iż decyzja o likwidacji wartości niematerialnej musi mieć charakter trwały, a więc po rozliczeniu takiej operacji w kosztach podatkowych, nie będzie możliwe już używanie do celów działalności tej wartości niematerialnej.

Ustawodawca w treści art. 22b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. stwierdził, że amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania: ... prawa określone