

## **Wątpliwości interpretacyjne związane z wprowadzonymi rozwiązaniami dotyczącymi spółek nieruchomościowych**

### **Interpretation doubts regarding amended provisions on real estate companies**

#### **Abstrakt**

Wprowadzone do polskiego systemu podatkowego rozwiązania w zakresie spółek nieruchomościowych miały za cel uszczelnienie oraz zwiększenie efektywności ściągania podatków dochodowych w zakresie transakcji z udziałem spółek posiadających aktywa nieruchomościowe na terytorium Polski. Niniejszy artykuł ma za zadanie wyjaśnić genezę koncepcji spółki nieruchomościowej oraz wskazać na liczne wątpliwości interpretacyjne związane z wprowadzonymi obowiązkami w zakresie raportowania spółek nieruchomościowych oraz ich roli jako płatnika w zakresie transgranicznych transakcji na udziałach podmiotów nieruchomościowych. Obok czysto teoretycznych rozważań, artykuł opisuje problemy praktyczne, z którymi mierzą się uczestnicy obrotu gospodarczego w zakresie wyżej wskazanych obowiązków.

Przedstawiona analiza oparta jest na metodzie lingwistycznej, w związku z prymatem wykładni językowej prawa podatkowego, a dodatkowo przedstawione są w niej problemy empiryczne wynikające z rzeczywistego zastosowania powoływanych regulacji prawnych.

**Słowa kluczowe:** spółki nieruchomościowe, obowiązek raportowania, płatnik podatku, podatek dochodowy od osób prawnych

## Abstract

The main purpose of newly implemented provisions in Polish corporate income tax act regarding real estate companies is to seal tax system and provide higher efficiency of income tax collection due to transactions on companies which assets are mainly constituted by real estate located in Poland. Thus, following article, aims to explain origins of real estate companies concept and provide clarification regarding newly implemented reporting obligation as well as their role as tax remitter due to cross-border shares transactions. Apart from purely theoretical considerations, hereby article underlines practical issues due to above mentioned obligations, faced by market participants.

Hereby analysis is based on linguistic methodology, as due to the fact that kind of interpretation should be viewed as prim interpretation should be viewed as a main prime methodology. Moreover, following analysis encompass empirical application of aforementioned legal provisions.

**Keywords:** real estate companies, reporting obligations, tax remitter, corporate income tax

## 1. Wprowadzenie

Problematyka rozwiązań wprowadzonych do polskiego systemu podatkowego w zakresie opodatkowania majątku nieruchomego położonego na terytorium Polski w głównej mierze związana jest z koniecznością uszczelnienia systemu podatkowego w sposób, który pozwoli na efektywną realizację obowiązków podatkowych przez nierezydentów z tytułu transakcji związanych z polskim majątkiem nieruchomym.

Wprowadzone na przestrzeni lat rozwiązania oparte są przede wszystkim na Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej: MK OECD)<sup>1</sup> oraz późniejszej Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie

---

<sup>1</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: 25.12.2022].

erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku (Dz. U. z 2018 r. poz. 1369; dalej: Konwencja MLI), które bezpośrednio wpłynęły na treść podpisanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO). Warto zaznaczyć, że celem rozwiązań przewidzianych zarówno w powyższych konwencjach, jak i w siatce UPO<sup>2</sup> nie jest dodatkowe obciążenie opodatkowaniem podmiotów posiadających i czerpiących dochody z nieruchomości, a raczej przyznanie danemu państwu prawa (oraz późniejsze zabezpieczenie jego realizacji) do opodatkowania danej kategorii dochodów. Powyższe wynika z realizacji zasady, zgodnie z którą fakt posiadania nieruchomości na danym terytorium musi zostać odzwierciedlony w prawie tego państwa do jego opodatkowania<sup>3</sup>.

Funkcjonujące w ramach UPO rozwiązania, ze względu na chęć zabezpieczenia interesu podatkowego polskiego fiskusa, zostały również odzwierciedlone w przepisach ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, dalej: ustawa o CIT). Mowa tutaj o wprowadzonej w art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT tak zwanej klauzuli nieruchomościowej<sup>4</sup>, która z założenia ma przyznawać Polsce prawo do opodatkowania dochodu uzyskanego przez nierezydentów ze zbycia udziałów (i innych praw własnościowych) w spółkach, których struktura majątkowa składa się z co najmniej 50% aktywów nieruchomościowych położonych na terytorium Polski. Tożsame klauzule występują w zbliżonej w formie w całej siatce UPO podpisanych przez Polskę, niemniej w różny sposób modyfikując warunki jej zastosowania – przykładowo uzależniając je od okresu, w jakim struktura majątku nieruchomego musi zostać utrzymana<sup>5</sup>. Należy zaznaczyć, że nie wszystkie UPO posiadają tożsame klauzule (np. UPO z Cyprem), niemniej Polska ma oczywisty

---

<sup>2</sup> W rozumieniu całego „systemu” UPO, którego stroną jest Rzeczpospolita Polska.

<sup>3</sup> Należy pamiętać, że celem rozwiązań przewidzianych w MK OECD i Konwencji MLI oraz ostatecznie w UPO nie jest samoistne nakładanie obowiązków podatkowych, a jedynie wskazanie właściwej jurysdykcji mającej prawo do opodatkowania danej sytuacji transgranicznej.

<sup>4</sup> Często również jako tzw. mała klauzula nieruchomościowa.

<sup>5</sup> Rozwiązaniem wprowadzonym przez MK OECD jest zastosowanie klauzuli nieruchomościowej tylko w przypadku, jeżeli struktura posiadania 50% aktywów w majątku nieruchomym utrzymuje się w okresie 12 miesięcy przed dokonaniem danej transakcji.

interes w tym, by klauzula ta miała zastosowanie w jak największej liczbie przypadków sytuacji transgranicznych.

Dostrzegając potrzebę uporządkowania kwestii klauzul nieruchomościowych oraz zwiększenia efektywności egzekwowania podatków od dochodów związanych z polskim majątkiem nieruchomym, ustawodawca w ostatnim czasie wprowadził szereg rozwiązań w ustawie o CIT mających wprowadzić oraz dostosować status polskiej spółki nieruchomościowej do wymagań MK OECD oraz Konwencji MLI. Niniejszy artykuł traktuje o wprowadzonej do ustawy o CIT definicji legalnej „spółki nieruchomościowej” oraz dwóch wybranych nowych obowiązkach związanych z posiadaniem tego statusu: raportowaniu spółek nieruchomościowych oraz funkcji płatnika podatku w przypadku zbycia jej udziałów.

## 2. Definicja legalna

Na potrzeby spójności niniejszego artykułu należy podkreślić, że podmiot spełniający kryterium „klauzuli nieruchomościowej” przewidzianej w art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT (oraz odpowiednio klauzuli nieruchomościowej przewidzianej w podpisanych przez Polskę UPO) nie może być automatycznie uznany za „spółkę nieruchomościową” w rozumieniu nowej definicji przewidzianej w ustawie o CIT. Jak zostało wskazane wcześniej, główną przesłanką zastosowania klauzuli nieruchomościowej jest spełnienie kryterium odpowiedniej wartości aktywów nieruchomościowych (ewentualnie uzupełnione o kryterium określonego okresu ich posiadania), natomiast jak zostanie to wykazane w dalszej części artykułu – nowa definicja legalna spółki nieruchomościowej przewiduje szereg innych, dodatkowych wymogów (innymi słowy, definicja spółki nieruchomościowej jest zakresowo węższa od podmiotu „klauzulowego”). Jakkolwiek rozróżnienie to nie ma zasadniczego znaczenia dla poniższego wyводу, warto mieć na względzie to, by nie traktować automatycznie podmiotu objętego klauzulą nieruchomościową jako spółkę nieruchomościową.

Ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób

prawnych, zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 poz. 2123, dalej: ustawa zmieniająca), wprowadzona została do ustawy o CIT legalna definicja pojęcia „spółek nieruchomościowych”<sup>6</sup>. Definicja swym zakresem podmiotowym obejmuje każdy podmiot inny niż osoba fizyczna, który jest zobowiązany do sporządzenia bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości<sup>7</sup>. Według przepisów ustawy o rachunkowości bilans jest częścią składową sprawozdania finansowego. Dlatego też za spółkę nieruchomościową mogą zostać uznane zarówno podmioty zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, jak i te podmioty, które samodzielnie podjęły decyzję o ich prowadzeniu jako te, które są zobowiązane do sporządzenia sprawozdania finansowego. Ustawa o rachunkowości w art. 2 ust. 1 wymienia szereg podmiotów, które z mocy ustawy muszą prowadzić księgi rachunkowe, niemniej ze względu na fakt, że nie każdy wymieniony tam podmiot ma możliwość emitowania udziałów, akcji lub praw o podobnym charakterze, nie wszystkie będą mieściły się w zakresie podmiotowym definicji spółki nieruchomościowej.

Zestawiając zatem powyższe regulacje ustawy o rachunkowości wraz z zakresem podmiotowym przepisów ustawy o CIT, możemy wyodrębnić następujące podmioty, które po spełnieniu dalszych przesłanek mogą zostać uznane za spółki nieruchomościowe: spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (w tym w organizacji), spółki akcyjne (w tym w organizacji), spółki komandytowo-akcyjne, spółki komandytowe, spółki jawne, których wspólnikiem jest podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, oraz jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu funduszami inwestycyjnymi.

Aby móc uznać wyżej wymienione podmioty za spółki nieruchomościowe, konieczne jest również spełnienie przesłanek dotyczących posiadania odpowiedniej wartości aktywów nieruchomościowych położonych na terenie Polski. Kryteria te różnią się w zależności od posiadania statusu

<sup>6</sup> Art. 4a pkt 35 ustawy o CIT.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 poz. 217, dalej: ustawa o rachunkowości).

podatnika CIT oraz tego, czy dany podmiot prowadzi już działalność gospodarczą, czy dopiero ją zaczyna. W przypadku podmiotów rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej za spółkę nieruchomościową uznaje się podmiot, którego co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowi wartość rynkowa nieruchomości położonych w Polsce, a sama ich wartość rynkowa przekracza 10 mln zł (bądź równowartość tej kwoty). Struktura majątkowa w tym przypadku oceniana jest na pierwszy dzień roku podatkowego (odpowiednio obrotowego, gdy podmiot nie jest podatnikiem CIT). W przypadku podmiotów prowadzących już działalność wyżej wskazane przesłanki posiadania 50% aktywów ulokowanych w nieruchomościach położonych w Polsce, których wartość przekracza 10 mln zł, pozostają takie same jak poprzednio, z tą różnicą, że należy odnieść się do wartości bilansowej ocenianej na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy (odpowiednio rok obrotowy). Ponadto konieczne jest spełnienie dodatkowego wymogu, polegającego na tym, by przychody podatkowe (odpowiednio finansowe netto) z użytkowania nieruchomości stanowiły co najmniej 60% całości przychodów (podatkowych bądź finansowych).

W definicji spółek nieruchomościowych uwagę zwraca posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem „pośredniego” posiadania aktywów nieruchomościowych. Powyższe znacząco otwiera możliwość uznania za spółkę nieruchomościową podmiotów, które przykładowo same (bezpośrednio) tych aktywów nie mają, ale posiadają tytuły uczestnictwa w spółkach, których majątek składa się w odpowiedniej części z aktywów nieruchomościowych. Konsekwencją tego jest konieczność badania struktur własnościowych z uwzględnieniem wartości nieruchomości położonych na terytorium Polski, posiadanych przez spółki, do których dany podmiot ma tytuły uczestnictwa w ich zyskach w proporcji do wielkości posiadanego udziału w tych spółkach<sup>8</sup>. Sytuację tę można w uproszczeniu porównać do

---

<sup>8</sup> Powyższe wynika z odpowiedzi Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 marca 2021 r. na interpelację poselską Grzegorza Gaży z dnia 22 lutego 2021 r., <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=20317> [dostęp: 23.12.2022].

badania wartości aktywów w przypadku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez grupę przedsiębiorstw.

Wprowadzając do ustawy o CIT definicję spółki nieruchomościowej (obejmującą dość szeroką kategorię podmiotów ze względu na kryterium pośredniego posiadania aktywów nieruchomościowych) polski ustawodawca chce stworzyć ustawowy system, który pozwoli na efektywne kontrolowanie i egzekwowanie ze strony uczestników obrotu gospodarczego prawa do opodatkowania z tytułu transakcji z udziałem polskiego majątku nieruchomego. Omawiane poniżej nowe obowiązki zdają się słusznymi narzędziami, by ten cel uzyskać, niemniej należy zadać pytanie, czy forma, w której zostały one wprowadzone, w rzeczywistości pozwalają na efektywne i rzetelne dostarczenie stosownej informacji z rynku, a co więcej – wyegzekwowanie wartości podatku w odpowiedniej wysokości. Aby tak się stało, narzędzia te muszą przede wszystkim być zrozumiałe i możliwe do wykonania z perspektywy uczestników obrotu gospodarczego.

### **3. Wybrane problemy praktyczne**

#### **3.1. Nowe obowiązki informacyjne**

Jak zostało zakomunikowane w poprzedniej części artykułu, ustawa zmieniająca wprowadziła również szereg dodatkowych obowiązków administracyjnych, rozszerzając odpowiedzialność spółek nieruchomościowych na strefy, które wcześniej nie były powszechnie stosowane w ustawie o CIT.

Pierwszym zagadnieniem, nad którym warto się pochylić, jest z pozoru prosty obowiązek polegający na raportowaniu przez spółkę nieruchomościową oraz jej bezpośrednich i pośrednich udziałowców struktury udziałowej. Obowiązek ten stanowi swoistą realizację celów, o których była mowa w pierwszej części niniejszego artykułu – tj. chęci pozyskania przez organy podatkowe możliwie jak najszerszej informacji z rynku w zakresie liczby spółek nieruchomościowych (oraz ich udziałowców), co w konsekwencji ma doprowadzić do uszczelnienia i zabezpieczenia wpływów do budżetu z tytułu wszelkich transakcji związanych z podmiotami posiadającymi majątek nieruchomy położony w Polsce.

Ustawodawca, chcąc osiągnąć powyższe cele, wprowadził do art. 27 ustawy o CIT ust. 1e, który determinuje zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz termin składania stosownych informacji. Zgodnie z tym przepisem spółki nieruchomościowe oraz ich udziałowcy, którzy posiadają udziały w wysokości co najmniej 5% (pośrednio lub bezpośrednio), będący jednocześnie podatnikami, zobowiązani są do przekazania właściwym urzędом skarbowym stosownych informacji<sup>9</sup>. W przypadku raportowania dokonywanego przez spółkę nieruchomościową informacje te dotyczą podmiotów posiadających bezpośrednio lub pośrednio w tej spółce nieruchomościowej udziały wraz ze wskazaniem ich liczby. Z kolei w przypadku informacji przekazywanej przez udziałowców informacje te mają dotyczyć liczby posiadanych bezpośrednio lub pośrednio w danej spółce nieruchomościowej udziałów. Powyższego raportowania należy dokonać do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego spółki nieruchomościowej<sup>10</sup>.

Z pozoru prosty obowiązek informacyjny budzi jednak wiele wątpliwości interpretacyjnych, tak po stronie organów podatkowych, jak i samych uczestników rynku. Początkowo należy zwrócić uwagę, że realizacja tych obowiązków zarówno przez spółki nieruchomościowe, jak i ich udziałowców dostarcza dokładnie takich samych informacji. Innymi słowy, wykonanie tego obowiązku tylko przez jeden ze zobowiązanych podmiotów zapewnia dostarczenie organowi podatkowemu całości wymaganych przez art. 27 ust. 1e ustawy o CIT informacji. Jak słusznie wskazuje się w literaturze przedmiotu, obowiązek taki należy uznać za nadmierne obciążenie administracyjne dla zobowiązanych podmiotów w związku z tym, że w zasadzie pełne zrealizowanie powyższego obowiązku skutkuje

---

<sup>9</sup> Na mocy art. 27 ust. 4c ustawy o CIT Minister Finansów w drodze rozporządzenia z dnia 13 lipca 2022 r. (Dz. U. z 2022 poz. 1508) wyznaczył odpowiednich naczelników urzędów skarbowych do przyjmowania informacji, o której mowa w art. 27 ust. 1e ustawy o CIT.

<sup>10</sup> Do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, w przypadku spółek nieruchomościowych, które nie są podatnikami na gruncie ustawy o CIT. Co więcej, rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 marca 2022 r. (Dz. U. z 2022 poz. 709) termin ten został jednorazowo wydłużony do 30 września 2022 r. w przypadku spółek nieruchomościowych, których rok podatkowy lub rok obrotowy zakończył się w okresie od dnia 31 grudnia 2021 r. do dnia 31 maja 2022 r.

powielaniem informacji, które organ już posiada<sup>11</sup>. Ustawodawca mógł przecież zapobiec tej sytuacji, wprowadzając prostą zasadę polegającą na tym, że zrealizowanie tego obowiązku przez jeden zobowiązany podmiot automatycznie zwalnia drugi z konieczności jego realizacji<sup>12</sup>.

Warto również zwrócić uwagę na to, że zakres podmiotowy został w przypadku tego obowiązku podatkowego ograniczony wymogami dotyczącymi posiadania statusu „podatnika”. Ustawa o CIT nie przewiduje definicji legalnej tego pojęcia, dlatego też należy odnieść się do stosowanych odpowiednio przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651; dalej: Ordynacja). Zawarta w Ordynacji definicja przewiduje, że podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W tym miejscu należałoby zastanowić się nad sytuacją, czy przykładowo zagraniczny, pośredni bądź bezpośredni udziałowiec ma obowiązek dokonania stosownego raportowania.

Skoro, by raportować, należy posiadać status „podatnika”, a tym samym podlegać na mocy ustaw podatkowych „obowiązkowi podatkowemu” (należy przyjąć, że chodzi zarówno o nieograniczony, jak i ograniczony obowiązek podatkowy), czy w sytuacji, gdy spółka matka (ewentualnie inna spółka, będąca pośrednim udziałowcem w spółce nieruchomościowej) nie posiada takiego obowiązku na terytorium RP, to czy nadal jest zobowiązana do realizacji tego obowiązku<sup>13</sup>? Kwestia ta nie została rozstrzygnięta ani w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej, ani w treści samych przepisów. Sytuację w pewnym stopniu wyjaśnia odpowiedź Kancelarii Ministra Finansów na petycję w sprawie obowiązków notyfikacyjnych spółek nieruchomościowych

---

<sup>11</sup> W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, C.H Beck, wyd. 10, Warszawa 2022, art. 27.

<sup>12</sup> Kwestia ta została również poruszona podczas konsultacji społecznych w związku z wprowadzeniem ustawy zmieniającej. Uwaga nie została uwzględniona w związku z tym, że „nałożenie obowiązków na różne podmioty gwarantuje większą rzetelność przekazywanych danych”.

<sup>13</sup> Pytanie zasadniczo sprowadza się do kwestii, jak „wysoko” w strukturze kapitałowej danej spółki nieruchomościowej wystąpi obowiązek raportowania.

z dnia 9 maja 2022 r.<sup>14</sup> Zgodnie ze wspomnianą odpowiedzią „Przez podatnika, który ma obowiązek przekazywania informacji, należy rozumieć podmiot (niezależnie od formy prawnej), na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych lub prawnych, z tytułu zbycia posiadanych praw do spółki nieruchomościowej”. Jakkolwiek niewiążąca, odpowiedź ta dosyć jednoznacznie wskazuje rozumienie tego pojęcia, nie wyjaśniając jednak, czy chodzi tylko o aktualny obowiązek podatkowy, czy również hipotetyczny – można sobie wyobrazić sytuację, w której spółki posiadające pośrednio lub bezpośrednio udziały nie mają intencji dokonywania transakcji na udziałach spółki nieruchomościowej<sup>15</sup>. Co więcej, przytoczona wyżej odpowiedź zdaje się nie dotyczyć sytuacji, w której zagraniczny udziałowiec spółki nieruchomościowej ma ograniczony obowiązek podatkowy na terytorium Polski, ale przykładowo z tytułu otrzymanej dywidendy czy też innych transakcji podlegających pod opodatkowanie podatkiem u źródła<sup>16</sup>. Rozwiązaniem w tym zakresie byłoby wprowadzenie prostego mechanizmu ograniczającego obowiązek raportowania tylko do spółek nieruchomościowych i ich bezpośrednich udziałowców.

Podkreślić należy, że warunek podmiotowy zawiera również dość niski próg ilości posiadanych udziałów w spółce nieruchomościowej. Skoro próg ten jest na poziomie 5%, istnieją większe szanse, że kilka pośrednich bądź bezpośrednich udziałowców musiałoby dokonać dokładnie takiego samego raportowania. Przypomnijmy, że informacje te tak czy inaczej wynikają ze złożonego przez spółkę nieruchomościową zeznania.

Należy zadać również pytanie, jak szeroko należy analizować strukturę własnościową danej spółki nieruchomościowej. W przypadku pionowych,

---

<sup>14</sup> Dostępne pod adresem: <https://www.gov.pl/attachment/de2cd96f-2103-497c-8e23-7f9f91fbf7b2> [dostęp: 23.12.2022].

<sup>15</sup> W tym miejscu należy również wskazać na wyżej wspomniane klauzule nieruchomościowe. Nie każda UPO podpisana przez Polskę równoznacznie określa status i jurysdykcję podatnika w tym zakresie, mogłoby więc dojść do sytuacji, w której w zależności od rezydencji dany udziałowiec spełniałby kryteria statusu podatnika, a inny nie. Ponadto sytuacja dodatkowo komplikuje się w przypadku, gdy w danej UPO również zawarta jest „pośrednia” klauzula nieruchomościowa.

<sup>16</sup> Zgodnie z art. 21 ustawy o CIT.

międzynarodowych struktur kapitałowych pośrednie spełnienie 5% progu posiadania może zostać spełnione przez wielu udziałowców z całej struktury. Prosty obowiązek informacyjny przeradza się zatem w całościową analizę struktury kapitałowej, która w głównej mierze będzie opierała się na analizach przepisów danych UPO w celu wykazania posiadania „hipotetycznego” obowiązku podatkowego na terytorium Polski. Co więcej, w pewnym sensie to na spółce nieruchomościowej niejako wymusza się koordynację całej wyżej wspomnianej analizy wraz z koniecznością zapewnienia złożenia zeznań we właściwy i terminowy sposób przez potencjalnie wielu zagranicznych udziałowców<sup>17</sup>. Praktyka w przeważającej części pokazuje, że pełna realizacja tego obowiązku może być wyjątkowo problematyczna, a czasem nawet niewykonalna.

Analizując sposób złożenia tych informacji, zgodnie z dyspozycją ustawową Ministerstwo Finansów ogłosiło wzory formularzy interaktywnych do dokonania raportowania (formularze: CIT-N1 dla spółki nieruchomościowej; CIT-N2 dla udziałowców)<sup>18</sup>. W związku ze wskazaniem ustrukturyzowanej formy przekazywania informacji (oraz ogłoszenia rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 kwietnia 2022 r. w sprawie przesyłania informacji dotyczących spółek nieruchomościowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz. U. z 2022 r. poz. 806) w praktyce jedynym możliwym sposobem złożenia tej informacji jest sposób elektroniczny za pośrednictwem systemu „e-Deklaracje”<sup>19</sup>. Powyższe powoduje, że w przypadku chęci złożenia analizowanej informacji przez pełnomocnika konieczne będzie

---

<sup>17</sup> Teza ta zawiera założenie, że spółka nieruchomościowa posiada informacje na temat całej struktury własnościowej. Praktyka jednak pokazuje, że w przypadku wielopoziomowych i międzynarodowych struktur taka wiedza nie zawsze jest dostępna (informacje te mogą nie być łatwo dostępne, chociażby ze względu na specyficzne przepisy danej jurysdykcji). Obecne procedury należytej staranności m.in. w związku z wprowadzeniem klauzul rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*) oraz postulaty transparentności w tym zakresie wymagają, by spółka nieruchomościowa taką wiedzę posiadała, niemniej w przeważającej części wiedza ta ogranicza się tylko do bezpośredniego udziałowca.

<sup>18</sup> Na marginesie warto zauważyć, że opublikowane formularze CIT-N1 oraz CIT-N2 dostępne są tylko w języku polskim, co znacząco utrudnia wypełnienie ich przez podmioty zagraniczne. Potwierdza to tezę, że w rzeczywistości w znacznej części przypadków to na polskiej spółce nieruchomościowej będzie ciążył obowiązek wypełnienia formularza CIT-N2.

<sup>19</sup> Art. 27 ust. 1h ustawy o CIT.

posiadanie pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej (UPL-1)<sup>20</sup>.

Jednym z wymogów, by powyższe deklaracje skutecznie uzupełnić i złożyć, jest posiadanie polskiego numeru identyfikacji podatkowej. Ponownie wydawać się może, że jest to zbędne obciążenie administracyjne, w szczególności biorąc pod uwagę fakt bezcelowości rejestracji na NIP zagranicznych udziałowców tylko ze względu na obowiązek raportowania – wiele interaktywnych formularzy może zostać wypełnionych z wykorzystaniem zagranicznego numeru identyfikacji podatkowej<sup>21</sup>.

Podsumowując, należy wskazać, jakie ryzyka wiążą się z brakiem terminowego zrealizowania tego obowiązku informacyjnego. Kwestie te reguluje art. 80 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859; dalej: k.k.s.), wskazując, że podmiot, który nie składa w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej, podlega karze grzywny do 120 stawek dziennych. Do tej pory brak jest znanej praktyki w zakresie faktycznego egzekwowania tego obowiązku oraz wysokości ewentualnych kar grzywny, niemniej wydawać się może, że ze względu na jego czysto informacyjny charakter (a nie fiskalny, który mógłby mieć wpływ na wysokość opodatkowania, a tym samym wpływy budżetowe) organy będą nakładać stosowne kary w minimalnych wysokościach. W przypadku nieumyślnego i niezawinionego wyżej wskazanych terminów możliwe jest złożenie stosownych informacji po terminie wraz z czynnym żalem<sup>22</sup>.

### 3.2. Spółka nieruchomościowa jako płatnik

Na mocy ustawy zmieniającej zasadniczej zmianie uległ sposób poboru podatku w przypadku transakcji zbycia udziałów oraz innych tytułów uczestnictwa w spółce nieruchomościowej. Do momentu wejścia w życie

---

<sup>20</sup> Art. 80a Ordynacji.

<sup>21</sup> Co więcej, praktyka wskazuje, że miały miejsce sytuacje, w których, organ po złożeniu deklaracji CIT-N1 przez spółkę nieruchomościową domagał się również przekazania numerów NIP udziałowców.

<sup>22</sup> Na podstawie art. 16 k.k.s. przy równoczesnym braku spełnienia przesłanek uniemożliwiających skuteczne jego złożenie przewidzianych w § 5 i 6 tego artykułu.

ustawy zmieniającej, a tym samym wprowadzenia przepisu art. 26aa ustawy o CIT, zagraniczny podmiot, który osiągał dochody ze zbycia udziałów w polskiej spółce nieruchomościowej, był jedynym zobowiązanym do złożenia stosownej deklaracji i zapłacenia podatku w odpowiedniej kwocie (zarówno na podstawie stosownych klauzul nieruchomościowych zawartych w poszczególnych UPO, jak i małej klauzuli nieruchomościowej przewidzianej przez ustawę o CIT). W myśl znowelizowanych przepisów to sama spółka nieruchomościowa, której udziały w wysokości co najmniej 5% są przedmiotem zbycia<sup>23</sup> przez nierezydenta (również osobę fizyczną), będzie pełniła funkcję płatnika zobowiązanego do zapłaty zaliczki na podatek od dochodu zbywcy. W tym przypadku podatek będzie wynosił 19% dochodu (uzyskanego przez zagranicznego udziałowca) wpłacanego w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu jego powstania. Ponadto ustawodawca wprowadził klauzulę, która ma zabezpieczyć realizację tego obowiązku przed sztucznym dzieleniem transakcji, bowiem 5% próg udziałowy będzie obejmował transakcje zbycia w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie<sup>24</sup>.

Uzasadnienie do ustawy zmieniającej wskazuje, że przedmiotowa zmiana była konieczna ze względu na brak realnych możliwości egzekucyjnych po stronie polskiego fiskusa podatku z tytułu transakcji sprzedaży udziałów w spółce nieruchomościowej przez zagranicznych udziałowców. Niemniej rozwiązania dotyczące przeniesienia ciężaru zapłaty podatku na spółkę nieruchomościową z tytułu zbycia jej własnych udziałów budzą liczne problemy natury praktycznej.

Pierwszy z nich dotyczy samej natury i zadań płatnika – zobowiązany jest on bowiem do samodzielnego obliczenia, pobrania od podatnika odpowiedniej kwoty podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie do organu podatkowego<sup>25</sup>. Mając to na uwadze, ustawodawca, wprowadzając

---

<sup>23</sup> Warto zaznaczyć, że ustawodawca nie wprowadził dokładnego katalogu czy też form transakcji objętych ww. przepisem – należy zatem odnieść się do szerokiego rozumienia pojęcia „zbycia”.

<sup>24</sup> Art. 26aa ust. 2 ustawy o CIT.

<sup>25</sup> Art. 8 Ordynacji.

ten przepis, zakłada, że spółka nieruchomościowa będzie miała całościową wiedzę na temat wartości transakcji (ceny sprzedaży danych udziałów), kosztów poniesionych przez zbywającego podlegających zaliczeniu w poczet kosztów uzyskania przychodów (w tym kosztów historycznych) lub ewentualnych stratach w związku z podobnymi transakcjami z lat ubiegłych<sup>26</sup>. Ponadto spółka nieruchomościowa – płatnik – będzie musiała posiadać środki na wypłacenie tego podatku. Praktyka pokazuje, że polskie podmioty często nie mają tak szerokiej wiedzy, a tym bardziej skutecznych narzędzi, by otrzymać stosowne informacje od międzynarodowych udziałowców (często na wielu poziomach w danej strukturze kapitałowej).

Ustawodawca, chcąc zaradzić powyższym problemom, wprowadził przepis, zgodnie z którym w przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie taksacji zbycia wysokość zaliczki należy ustalić w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów. Należy uznać, że jest to rozwiązanie nietrafione, ponieważ, jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, przepis ten ma charakter sankcyjny, gdyż w przypadku transakcji zbycia udziałów istnieje możliwość pomniejszenia przychodów o poniesione koszty z tego tytułu, a tym istnieje możliwość do odpowiedniego zmniejszenia podstawy opodatkowania<sup>27</sup>. Omawiany przepis z kolei poskutkował ryczałtowym opodatkowaniem przychodów. Warto również zwrócić uwagę na to, że w takiej sytuacji na płatniku będzie ciążył obowiązek przeprowadzenia czasochłonnych i kosztownych wycen wartości rynkowej przedmiotu transakcji. Aby uniknąć tej sytuacji, płatnik będzie musiał w zasadzie wdrożyć zagranicznego udziałowca w liczne niuanse polskiego prawa podatkowego, tak aby przekazane informacje o transakcji pozwoliły na skuteczne potrącenie podatku we właściwej kwocie. Biorąc to pod uwagę, spółka nieruchomościowa będzie zmuszona do

<sup>26</sup> Kwestie te były szeroko podkreślane na etapie konsultacji społecznych w związku z wprowadzeniem ustawy zmieniającej. Zaznaczyć należy, że w większości przypadków sam płatnik jest podmiotem wypłacającym wynagrodzenie, toteż posiada stosowną wiedzę i narzędzia do odprowadzenia odpowiedniego podatku (przykładowo w transakcjach objętych opodatkowaniem u źródła – WHT), natomiast w powyższym przypadku musi on polegać na informacji przekazanych przez zbywającego nierezydenta.

<sup>27</sup> Przykładowo art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o CIT. W. Dmoch, *Podatek dochodowy...*, art. 26aa.

przeprowadzenia szczegółowej analizy dokumentacji transakcji (uwzględniając przykładowo historyczne jej koszty oraz specyfikę prawa podatkowego w jurysdykcji nierezydenta). Powyższe będzie możliwe do zrealizowania przy założeniu, że zagraniczny udziałowiec będzie chciał podzielić się wszystkimi informacjami związanymi z przeprowadzoną transakcją ze spółką nieruchomościową, co nie zawsze będzie miało miejsce, w szczególności uwzględniając przypadki tajemnicy handlowej. Tej sytuacji dodatkowo nie pomaga stosunkowo krótki termin realizacji tego obowiązku.

Co więcej, może dojść do sytuacji, w której to spółka nieruchomościowa, chcąc zrealizować powyższy obowiązek, poniesie ekonomiczny ciężar podatku. Aby rozwiązać postulowany problem związany z realnym poniesieniem kosztów podatku przez płatnika, ustawodawca wprowadził przepis nakładający na podatnika obowiązek przekazania odpowiedniej kwoty płatnikowi przed terminem płatności zaliczki. Brak jest jednak praktycznych rozwiązań, które pozwolą w jakikolwiek sposób wyegzekwować właściwie obliczoną kwotę zaliczki od podatnika. Nawet w przypadku poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku przez spółkę nieruchomościową nie jest w dalszym ciągu jasne, czy będzie ona mogła wnioskować o zwrot zapłaconej zaliczki w sytuacji wskazania nadpłaty w deklaracji podatnika.

Ekspozycji spółki nieruchomościowej na liczne ryzyka podatkowe w tym zakresie zdaje się nie zauważać ustawodawca. Zamiast w jakimkolwiek zakresie podjąć próbę ograniczenia odpowiedzialności płatnika, ustawodawca w art. 30 § 5a Ordynacji znacząco ją rozszerzył, wprowadzając brak możliwości wyłączenia ogólnej odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony z winy podatnika<sup>28</sup>. Można zatem wyobrazić sobie sytuację, w której spółka nieruchomościowa, aby uniknąć powyższej odpowiedzialności, zapłaci zaliczkę z własnych środków, co w przypadku transakcji na udziałach spółek nieruchomościowych może stanowić dość pokaźną kwotę, a w konsekwencji może to doprowadzić nawet do problemów związanych z płynnością finansową spółki nieruchomościowej.

---

<sup>28</sup> Art. 30 § 5a pkt 7 w zw. z ust. 5 Ordynacji.

## 4. Podsumowanie

Opisane powyżej nowe rozwiązania dotyczące polskich spółek nieruchomościowych to jedynie wycinek nałożonych ustawą zmieniającą licznych nowych obowiązków oraz ograniczeń. Jakkolwiek zrozumiałe z perspektywy fiskusa zmiany wydają się budzić szereg wątpliwości interpretacyjnych, zaś w praktyce przekładają się na dużą niepewność podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym. Niepewność ta wynika przede wszystkim z niejednoznaczności wprowadzonych przepisów przy jednoczesnej szerokiej odpowiedzialności w przypadku braku ich realizacji. Obowiązki te z pozoru mogą wydawać się proste, niemniej w przeważającej części wymuszają na podmiotach nieruchomościowych przeprowadzenie czasochłonnych oraz kosztochłonnych analiz celem poprawnego ich wypełnienia. Wydawać się może, że powyższe obowiązki tak naprawdę nie dotyczą spółki nieruchomościowej jako strony danej transakcji, a raczej jako jej przedmiotu, co w efekcie prowadzi do sztucznego przerzucenia ciężaru ich realizacji.

Należałoby się zastanowić, czy wprowadzone zmiany rzeczywiście służą wypełnieniu pierwotnego celu efektywnego opodatkowania nierezydentów z tytułu transakcji, których przedmiotem są spółki nieruchomościowe. Bez wątpienia po wprowadzeniu komentowanych zmian organy podatkowe będą miały szeroką wiedzę na temat tych podmiotów, niemniej ze względu na liczne problemy interpretacyjne nie jest pewne, czy wiedza ta będzie jednakowa w przypadku wszystkich podmiotów. Dublowanie informacji związanych z obowiązkiem raportowania spółek nieruchomościowych może doprowadzić do chaosu informacyjnego w specjalnie do tego celu wyznaczonych organach podatkowych, a nałożenie obowiązków płatnika na te podmioty wcale nie gwarantuje, że wysokość pobranego podatku będzie właściwa. Jak zostało wykazane w niniejszym artykule, zmienione przepisy nakładające na spółkę nieruchomościową cały zestaw nowych obowiązków doprowadzają do nieproporcjonalnego rozłożenia odpowiedzialności z tytułu transakcji na ich udziałach. Biorąc pod uwagę fakt, że opisywane rozwiązania są stosunkowo nowe, pozostaje czekać na pojawienie się praktyki interpretacyjnej oraz orzeczniczej, która wyjaśni

i rozstrzygnię wszystkie problemy natury interpretacyjnej, a przede wszystkim natury praktycznej.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **Literatura**

Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, C.H. Beck, wyd. 10, Warszawa 2022.

### **Akty prawne**

Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 1369).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651).

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859).

Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. z 2020 r. poz. 344).

Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2123).

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2022 r. w sprawie przedłużenia terminu przekazywania informacji dotyczących spółek nieruchomościowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 709).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 lipca 2022 r. w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie przyjmowania, obsługi oraz udostępniania innym organom informacji, o których mowa w art. 27 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. (Dz. U. z 2022 r. poz. 1508).

## Inne

*Konwencja Modelowa OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku* (ang. 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>

Odpowiedź Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 marca 2021 r. na interpelację poselską Grzegorza Gaży z dnia 22 lutego 2021 r. Dostępna pod adresem: <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=20317>

Odpowiedź Kancelarii Ministra Finansów na petycję w sprawie obowiązków notyfikacyjnych spółek nieruchomościowych z dnia 9 maja 2022 r., <https://www.gov.pl/attachment/de2cd96f-2103-497c-8e23-7f9f91fbf7b2>

Treść uwag do projektu Ustawy zmieniającej zgłoszonych w drodze konsultacji społecznych, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=642> (plik.pdf)