

ZMIANY W USTAWIE O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH – 2007 rok

Poniższe wyjaśnienia dotyczą przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. nr 54, poz. 654; ostatnia zmiana w Dz. U. z 2006 r. nr 217, poz. 1589), zwanej dalej "ustawą o PDOP".

1.1. Różnice kursowe

Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) mają generalnie na celu usprawnienie i uproszczenie systemu podatkowego, ale w zakresie różnic kursowych są to nowe propozycje rozwiązań systemowych, ukierunkowane na ujednoczenie zasad prawa podatkowego i bilansowego. Przewidują one bowiem możliwość ustalania różnic kursowych w wyniku wykorzystania przepisów o rachunkowości, przy jednoczesnej, zasadniczej modyfikacji istniejących rozwiązań podatkowych. Poprzez wielokierunkowość rozwiązań zostanie zneutralizowane ryzyko kursowe. Od 1 stycznia 2007 r. podatnicy mają możliwość wyboru (opcja) rozliczenia różnic kursowych w oparciu o:

- przepisy o rachunkowości (art. 9b ustawy o PDOP) albo
- zmienione przepisy zawarte w ustawie podatkowej (art. 15a ustawy o PDOP).

Zarówno przychody, jak i koszty poniesione w walutach obcych od 1 stycznia 2007 r. trzeba przeliczać na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu. Nie jest to zasada taka sama jak w ustawie o rachunkowości, gdzie koszty w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego z dnia przeprowadzenia operacji (chyba że w zgłoszeniu celnym lub innym wiążącym jednostkę w dokumencie ustalony został inny kurs).

Zważywszy na fakt, że kurs średni jest znany, ale najczęściej jest on z dnia wcześniejszego niż dzień dokonania operacji, przynajmniej do godziny 1200 tego dnia, uważamy, iż w ramach uproszczeń do celów rachunkowych jednostka może przyjąć kurs tak jak do celów podatkowych.

W dodanym art. 15a ustawy o PDOP określono, że dodatnie różnice kursowe zwiększają przychody, a ujemne koszty. Szczegółowo też określono kiedy powstają różnice kursowe dodatnie i ujemne.

Różnice kursowe ustalane na podstawie przepisów o rachunkowości

Zgodnie z dodanym art. 9b ww. ustawy, podatnicy mogą ustalać różnice kursowe na podstawie art. 15a albo przepisów ustawy o rachunkowości.

Podstawowym obowiązkiem przy wyborze do celów podatkowych metody ustalania różnic kursowych według zasad o rachunkowości jest poddanie badaniu sprawozdań finansowych przez uprawnione podmioty po zakończeniu każdego roku podatkowego w całym okresie ustalania rachunkowych różnic kursowych. Z tej metody rozliczenia różnic kursowych będą mogli skorzystać nie tylko podatnicy, którzy mają obowiązek przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego, ale również podatnicy, którzy takiego obowiązku nie mają.

Podatnicy, którzy wybiorą metodę rachunkowych różnic kursowych,

niezobowiązani przed tym wyborem do sporządzania i badania sprawozdań finansowych, w wyniku tego wyboru zostaną obarczeni tym obowiązkiem i konsekwentnie będą zobowiązani do dostarczenia do urzędów skarbowych tych sprawozdań finansowych i informacji o ich badaniu w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, które powinno być dokonane nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia bilansowego.

Ujęte w księgach rachunkowych różnice kursowe, w tym naliczone z tytułu transakcji walutowych oraz wynikające z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, a także wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych będą mogły być zaliczone do przychodów lub kosztów podatkowych.

Wycena ta dla celów podatkowych może być dokonywana na ostatni dzień każdego miesiąca i na ostatni dzień roku podatkowego lub na ostatni dzień każdego kwartału i na ostatni dzień roku podatkowego albo tylko na ostatni dzień roku podatkowego, ale co jest najistotniejsze wybrany termin tej wyceny musi być stosowany przez pełny rok podatkowy i nie może być zmieniany. Z art. 30 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości wynika bowiem, iż wycena aktywów i pasywów w walutach obcych powinna być dokonywana nie rzadziej niż na dzień bilansowy. W celu ujednoczenia terminu wyceny różnic kursowych w trakcie roku podatkowego, mogącej mieć wpływ na wysokość zaliczek na podatek dochodowy, w ustawie podatkowej została uregulowana opcja stałych reguł, aby podatnicy nie ustalali dowolnych terminów tej wyceny w zależności od korzyści podatkowych.

Podatnicy mają obowiązek w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, a w przypadku podatników rozpoczynających działalność w terminie 30 dni od dnia jej rozpoczęcia, zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze ustalania różnic kursowych według przepisów o rachunkowości. Również w przypadku rezygnacji ze stosowania tej metody, podatnicy są zobowiązani zawiadomić w formie pisemnej tego naczelnika - w terminie do końca roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym zamierzają zrezygnować ze stosowania tej metody. Zawiadomienie o wyborze metody ustalania rachunkowych różnic kursowych powinno być złożone tylko w pierwszym roku podatkowym, w którym dokonano tego wyboru.

W przypadku wyboru metody rachunkowych różnic kursowych podatnicy mają obowiązek stosować tę metodę przez okres nie krótszy niż trzy lata podatkowe, licząc od początku roku podatkowego, w którym została przyjęta. Podatnicy, u których rok podatkowy jest tożsamy z kalendarzowym, jeżeli wybiorą metodę rachunkowych różnic kursowych, powinni złożyć do końca stycznia w 2007 r. zawiadomienie o wyborze tej metody (nie ma sformalizowanego druku do tego zawiadomienia) i stosować ją nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż trzy lata, a zatem przynajmniej w okresie 2007-2009 do czasu ewentualnej rezygnacji z tej metody.

W ustawie podatkowej zostały uregulowane podstawowe zasady rozliczenia różnic kursowych przy zmianie metod ich ustalania. Generalnie przy zmianie metod ustalania różnic kursowych przyjęto zasadę rozliczenia naliczonych różnic kursowych według metody rachunkowej i ustalenia podstawy ("bazy") na koniec roku podatkowego, która będzie również podstawą do ustalenia różnic kursowych według nowej metody. Określono zatem reguły odnoszące się

do przychodów i kosztów podatkowych w sytuacji przejścia z podatkowej metody ustalania różnic kursowych na rachunkową (art. 9b ust. 5 ustawy o PDOP) oraz rezygnacji z tej metody i przejścia z metody rachunkowej na podatkową (art. 9b ust. 6 ustawy o PDOP).

Przy przejściu z zasad podatkowych na rachunkowe, które będzie dotyczyło wszystkich podatników, korzystających w 2007 r. z rachunkowej metody ustalania różnic kursowych, podatnicy na pierwszy dzień roku podatkowego, w którym została wybrana metoda rachunkowa, powinni zaliczyć odpowiednio do przychodów lub kosztów podatkowych naliczone różnice kursowe ustalone na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego. Od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym wybrali tę metodę, stosują zasady rachunkowe.

W przypadku natomiast rezygnacji z metody ustalania rachunkowych różnic kursowych i przejścia na metodę podatkową, podatnicy będą zaliczali na ostatni dzień roku podatkowego, w którym stosowali tę metodę, odpowiednio do przychodów lub kosztów podatkowych naliczone różnice kursowe, ustalone na podstawie przepisów o rachunkowości. Od pierwszego dnia roku podatkowego, następującego po roku, w którym stosowali tę metodę, zastosują zasady podatkowe.

Różnice kursowe ustalane na podstawie przepisów podatkowych

Podatkowe różnice kursowe zostały kompleksowo uregulowane w odrębnym art. 15a ustawy o PDOP, według nowej formuły, zgodnie z którą dodatnie różnice kursowe (ekonomicznie korzystne dla podatnika) wpływają na przychody, a ujemne (ekonomicznie niekorzystne dla podatnika) na koszty podatkowe. Do czasu zmian w prawie podatkowym nie stosowało się reguły, iż dodatnie różnice kursowe wpływają na przychody a ujemne na koszty.

W świetle wyjaśnień organów podatkowych, w tym Ministerstwa Finansów, przed zmianami nie występowały różnice kursowe przy konwersji wierzytelności, która nie była traktowana jako forma zapłaty oraz przy transakcjach kantorowych, bowiem rozliczenie różnic kursowych dokonywane było wyłącznie o kursy bankowe. Po dokonanych zmianach podatnicy będą rozliczać podatkowe różnice kursowe zarówno przy konwersji wierzytelności jak i transakcjach kantorowych. Przy różnicach kursowych koszt poniesiony związany będzie z powstaniem zobowiązania (w dacie otrzymania faktury), a zapłata w dacie uregulowania zobowiązań w jakiegokolwiek formie (w tym w wyniku potrącenia wierzytelności). Podatnicy będą mogli przyjąć faktycznie zastosowany kurs walut, np. bankowy lub kantorowy albo wynikający z umowy. W świetle nowych rozwiązań w dalszym ciągu skutek podatkowy mogą wywołać jedynie faktycznie zrealizowane różnice kursowe. Według uregulowań podatkowych nie powstaną zatem różnice kursowe przy umorzeniu należności z tytułu kredytu, bowiem w dacie umorzenia kredytu nie wystąpi wydatek (spłata) kredytu w walucie obcej.

Zrezygnowano z zasady, iż różnice kursowe z danej transakcji związanej ze sprzedażą zwiększają lub zmniejszają odpowiednio przychody, a związane z zakupem zwiększają odpowiednio lub zmniejszają koszty uzyskania przychodów na rzecz reguły, iż dodatnie różnice, w tym związane ze sprzedażą, ale również z zakupem, wpływają na przychody, a ujemne różnice kursowe, w tym związane z zakupem ale również ze sprzedażą, wpływają na koszty podatkowe, w zależności od zmiany kursu waluty obcej.

Dodatnie różnice kursowe będą zwiększać przychody podatkowe, jeżeli:

- wartość przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski (NBP) będzie niższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia,
- wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP będzie wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia.

Ujemne różnice kursowe będą natomiast zwiększać koszty podatkowe, jeżeli:

- wartość przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP będzie wyższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia,
- wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP będzie niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia.

Różnice kursowe będą również powstawały od własnych środków w walutach obcych, jeżeli wystąpi różnica wartości w dacie wpływu waluty obcej (tj. w przypadku jej nabycia lub otrzymania) i jej wypływu (tj. w sytuacji zapłaty lub innej formy wypływu posiadanych walut obcych). Przychody zwiększą dodatnie różnice kursowe, które wystąpią, jeżeli wartość otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu będzie niższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni. Natomiast koszty podatkowe zwiększą ujemne różnice kursowe, jeżeli wartość otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu będzie wyższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

We wszystkich sytuacjach, w których będzie się stosowało średni kurs NBP, trzeba przyjąć kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu lub poniesienia kosztu, za który uważa się koszt wynikający z otrzymanej faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), a za dzień zapłaty - dzień uregulowania zobowiązań w jakiegokolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności. Podatnicy będą wyznaczali kolejność wyceny środków w walucie obcej, według przyjętej metody stosowanej w rachunkowości, której nie mogą zmieniać w trakcie roku podatkowego.

W odróżnieniu od zasad rachunkowości, zgodnie z którymi na dzień bilansowy

ustala się różnice kursowe, dla celów podatkowych zasada ta nie znajduje zastosowania, gdyż ujemne i dodatnie skutki wyceny bilansowej, nie mają wpływu na dochód podlegający opodatkowaniu. Naliczone, a niezrealizowane różnice kursowe, niezależnie od jakich wartości, będą w dalszym ciągu obojętne podatkowo.

Wpływ na podatek dochodowy od osób prawnych będą miały wyłącznie zrealizowane różnice kursowe, np. przy kredytach w dacie spłaty kredytu (pożyczki) w walucie obcej. Oczywiście różnice takie powstaną, jeżeli wystąpią różne kursy waluty obcej między np. dniem otrzymania kredytu, a dniem jego spłaty. Przed zmianami na 2007 r. nie były określone zasady ustalania różnic kursowych z tytułu udzielonych i zwracanych oraz otrzymanych i spłacanych kredytów (pożyczek). Na początku uregulowań różnic kursowych był nawet problem czy w takich sytuacjach w ogóle powstają różnice kursowe. W wyniku obecnych zmian zostało uregulowane, że jeżeli w związku z udzieleniem kredytu (pożyczki) w walucie obcej - a zatem w odniesieniu do kredytodawcy (pożyczkodawcy) - jego wartość w dniu udzielenia będzie niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni - wówczas powstaną dodatnie różnice kursowe zwiększające przychody, a w odwrotnej sytuacji ujemne różnice kursowe zwiększające koszty podatkowe (art. 15a ust. 2 pkt 4 i ust. 3 pkt 4 ustawy o PDOP). W przypadku natomiast, jeżeli wartość kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania - a zatem w odniesieniu do kredytobiorcy (pożyczkobiorcy) - będzie wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, również przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni - wówczas powstaną dodatnie różnice kursowe zwiększające przychody, a w odwrotnej sytuacji powstaną ujemne różnice kursowe zwiększające koszty podatkowe (art. 15a ust. 2 pkt 5 i ust. 3 pkt 5 ustawy o PDOP). Zasady te stosuje się odpowiednio do kapitałowych rat kredytów (pożyczek).

Podatkowe rozliczenie różnic kursowych powinno być dokonywane według faktycznie zastosowanego kursu walutowego, ale jeżeli przy obliczeniu wartości różnic kursowych, np. przy korzystaniu z rachunków walutowych w bankach zagranicznych, nie będzie możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, wówczas w takich przypadkach należy zastosować kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień.

Podatnicy mogą przyjąć kurs waluty jaki przy danej transakcji został faktycznie zastosowany, jednakże nie może on być wyższy lub niższy odpowiednio o więcej niż powiększona lub pomniejszona o 5% wartość kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień faktycznie zastosowanego kursu waluty (art. 15a ust. 5 ustawy o PDOP). W przypadku przyjęcia faktycznie zastosowanego kursu waluty poza ten limit w stosunku do średniego kursu NBP (plus, minus 5%), organ podatkowy może wezwać strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających zastosowanie kursu waluty. Jeżeli podatnicy nie dokonają tych czynności organ podatkowy określi ten kurs opierając się na kursach walut ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski. Podobne rozwiązanie istnieje przy określaniu przychodu z odpłatnego zbycia w oparciu o wartości rynkowe (art. 14 ust. 3 ustawy o PDOP).

W praktyce z wyboru metody rachunkowych różnic kursowych prawdopodobnie częściej korzystać będą podatnicy dokonujący licznych operacji walutowych, np. banki. Natomiast podatnicy dokonujący nieregularnych transakcji walutowych wybiorą podatkowe zasady ustalania różnic kursowych.

1.2. Łączenie i podział spółek kapitałowych

Wart. 10 ust. 2 pkt 2 ustawy o PDOP ustawodawca określa skutki podatkowe łączenia i podziału spółki kapitałowej w przypadku, kiedy spółka przejmująca majątek spółki przejmowanej lub dzielonej jest zarazem współnikiem takiej spółki przejmowanej lub dzielonej. W takiej sytuacji, część otrzymanego przez spółkę przejmującą majątku spółki przejmowanej lub dzielonej przypada na posiadane przez spółkę przejmującą udziały w spółce przejmowanej lub dzielonej i w konsekwencji udziały te ulegają "unicestwieniu".

Zgodnie z obowiązującymi do końca 2006 r. przepisami, w momencie połączenia lub podziału, w spółce przejmującej nie stanowiła dochodu nadwyżka wartości przejętego majątku przypadająca na te unicastwiane udziały nad kosztami poniesionymi na ich nabycie lub objęcie (obliczonymi zgodnie z art. 15 ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8), jeżeli spółka przejmująca posiadała udział w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej w wysokości nie mniejszej niż 25% w przeliczeniu na prawa głosu. Jeżeli zaś spółka przejmująca posiadała udział w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej w wysokości mniejszej niż 25% w przeliczeniu na prawa głosu, to taka nadwyżka wartości przejętego majątku przypadająca na te unicastwiane udziały nad kosztami poniesionymi na ich nabycie lub objęcie, stanowiła w spółce przejmującej jej dochód z udziału w zyskach osób prawnych.

Od 1 stycznia 2007 r. ustawodawca zmniejszył do 10% wymagany minimalny udział spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, dla wyłączenia z opodatkowania - na dzień połączenia lub podziału - nadwyżki wartości przejętego przez spółkę przejmującą majątku spółki przejmowanej lub dzielonej przypadającego na unicastwiane udziały nad kosztami poniesionymi na ich nabycie lub objęcie.

1.3. Przychody

Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami ustawy podatkowej zmianie uległ sposób ustalania wielkości przychodu należnego. Nowy art. 12 ust. 2 ustawy o PDOP określa, iż przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania tego przychodu.

Zmianie uległy również przepisy określające datę powstania przychodu należnego. Dotychczas zasadniczo datą tego przychodu był dzień wystawienia faktury, nie później niż ostatni dzień miesiąca, w którym nastąpiło wydanie rzeczy, zbycie prawa majątkowego lub wykonanie usługi. W przypadku najmu, dzierżawy, leasingu lub umowy o podobnym charakterze - termin wymagalności określony w łączącej strony umowie, a przy rozliczeniach z tytułu dostaw mediów - wynikający z faktury termin płatności.

Zgodnie ze znowelizowanymi art. 12 ust. 3a-3d, w przypadku zbywania rzeczy,

praw majątkowych lub wykonywania usług, za datę powstania przychodu należnego uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi (albo częściowego wykonania usługi), nie później niż dzień wystawienia faktury albo dzień uregulowania należności.

W przypadku kiedy strony ustalą, iż usługa będzie rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Tę zasadę ustalania daty przychodu należnego stosuje się również do przychodu należnego uzyskanego w następstwie dostaw energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego.

Tak jak było dotychczas, w przypadku uzyskania przychodu w innych sytuacjach niż wcześniej wskazane (np. z tytułu należnego odszkodowania, czy kary umownej) za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania takiej należności (art. 12 ust. 3e ustawy o PDOP).

Jak wynika z uzasadnienia do ustawy nowelizującej, powyższe zmiany mają na celu dostosowanie daty wystąpienia przychodu należnego w podatku dochodowym do daty powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT.

W art. 5 ustawy z dnia 16 listopada o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zawarty został przepis przejściowy z którego wynika, iż podatnicy, którzy przed dniem 1 stycznia 2007 r. określali przychody należne na podstawie art. 12 ust. 3d ustawy o PDOP w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. i przed dniem 1 stycznia 2007 r. wystawili faktury, których termin płatności określony jest po dniu 31 grudnia 2006 r., dla ustalenia daty powstania przychodu należnego związanego z tymi fakturami powinni stosować zasady obowiązujące ich w dniu wystawienia faktury, a więc swój przychód określą w terminie płatności wynikającym z tych faktur.

1.4. Wymiana udziałów

Przepisy art. 12 ust. 4d ustawy o PDOP określają szczególny rodzaj zbywania poprzez zamianę udziałów lub akcji spółki kapitałowej. Zgodnie z tymi przepisami, jeżeli jedna spółka - chcąc w innej spółce uzyskać bezwzględną większość praw głosu - od drugiej spółki nabędzie udziały (akcje) tej innej spółki, w zamian wydając własne udziały (akcje), to w określonych w ustawie przypadkach taka zamiana - na dzień jej dokonania - nie rodzi skutków podatkowych. W brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r. skutki takie nie występowały, jeżeli:

- spółka nabywająca udziały (akcje) takiej innej spółki i spółka zbywająca te udziały (akcje) są podatkowymi rezydentami w państwie członkowskim Unii Europejskiej (obie te spółki mogą być polskimi spółkami kapitałowymi),
- w wyniku zamiany spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w tej "innej spółce" (w spółce której udziały (akcje) są zbywane pomiędzy spółką nabywającą a spółką zbywającą),
- w zamian za zbywane udziały (akcje) spółka zbywająca udziały lub akcje innej spółki otrzyma albo same udziały (akcje) spółki nabywającej albo otrzyma udziały (akcje) spółki nabywającej wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie

wyższej niż 10% wartości bilansowej otrzymanych udziałów (akcji).

Od stycznia 2007 r. w przepisie tym obowiązują zmiany polegające na tym, iż taki brak skutków podatkowych wystąpi również wtedy, kiedy spółka nabywająca - która już posiada bezwzględną większość praw głosu w innej spółce - nabywać będzie w trybie zamiany dodatkowe udziały (akcje) w tej innej spółce, wydając spółce zbywającej własne udziały (akcje) albo udziały lub akcje wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej wydawanych udziałów.

Dodatkowo objęto tym przepisem również sytuacje, w których spółki te (albo jedna z nich) są podatkowymi rezydentami Norwegii, Islandii lub Lichtensteinu (państwa te obok krajów unijnych należą do Europejskiego Obszaru Gospodarczego - EOG).

1.5. Koszty uzyskania przychodów

W zakresie kosztów uzyskania przychodów od 1 stycznia 2007 r. dokonanych jest szereg zmian, które doprecyzowują definicję kosztów oraz zasady przypisywania kosztów do odpowiedniego roku podatkowego. W szczególności zmianie ulega definicja samych kosztów. Zgodnie ze znowelizowaną treścią art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Oczywiście zmiany tej nie powinno się traktować jako rozszerzającej przypadki uznania danego wydatku za podatkowy koszt lecz jako potwierdzenie, że tego rodzaju wydatki też pozostają w związku z przychodami i podlegają tym samym uznaniu za koszty uzyskania przychodów.

Od 1 stycznia 2007 r. doprecyzowane są również zasady przypisywania kosztów do określonego roku podatkowego. I tak:

- koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami danego roku podatkowego, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, potrącalne są w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody,

- w przypadku podatników obowiązanych do sporządzania sprawozdania finansowego, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami danego roku podatkowego, poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego lecz do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia rocznego zeznania - podlegają zaliczeniu do roku podatkowego, w którym uzyskane zostały odpowiadające im przychody,

- w przypadku podatników, którzy nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami danego roku podatkowego, poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego lecz do dnia złożenia zeznania rocznego, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, podlegają zaliczeniu do roku podatkowego, w którym uzyskane zostały

odpowiadające im przychody,

- inne koszty (niezwiązane bezpośrednio z przychodami) są potrącalne w dacie ich poniesienia.

Ustawodawca zdefiniował określenie "data poniesienia kosztów". Otóż, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który koszt ujęto w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który koszt ujęto na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Zapis ten w praktyce oznacza, że takie koszty jak np. wydatki poniesione w jednym roku - np. w 2007 r., za ubezpieczenie składników majątku na 2008 r., podatkowo należy traktować jako "poniesione" w 2008 r. w poszczególnych miesiącach 2008 r. i w tych okresach ujmowane one będą jako koszty uzyskania przychodów (albo jednorazowo jeśli są to koszty nieistotne).

1.6. Koszty reklamy i reprezentacji

Bardzo korzystna dla podatników jest zmiana polegająca na zaliczeniu w pełnej wysokości kosztów reklamy do kosztów podatkowych, niezależnie od tego czy ma ona charakter publiczny czy niepubliczny, ale równocześnie zostały wyłączone z kosztów podatkowych, bez względu na limit, wydatki na reprezentację. Stosując przykładowe wyliczenie (według formuły "w szczególności") ustawodawca wskazał, iż kosztami reprezentacji wykluczonymi z kosztów podatkowych są wydatki związane z usługami gastronomicznymi, zakupem żywności i napojów, w tym alkoholu.

Po dokonanych zmianach sporną kwestią może być problem z rozróżnieniem, w niektórych sytuacjach, kosztów reklamy i reprezentacji. Ocena będzie często uzależniona od konkretnych okoliczności przy realizacji danej formy promocji. Jeżeli dotychczas określone działania były zaliczane do reklamy nie ma powodu, aby po wprowadzonych zmianach przekwalifikować je do reprezentacji. Wydatki związane z reklamą funkcjonują w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej i powinny przede wszystkim mieć na celu osiągnięcie przychodów. Najistotniejszą cechą reklamy jest bowiem zachęcenie potencjalnego klienta do skorzystania z nabycia towarów oraz zakupu usług oferowanych przez firmę. W takiej sytuacji wydatki podatników związane z uczestnictwem w krajowych oraz zagranicznych imprezach, takich jak: targi, wystawy, pokazy, w tym forum prezentacji przeznaczonych dla przedsiębiorców określonej branży, co do zasady, były i powinny być w dalszym ciągu zaliczane do kosztów reklamy, a tym samym powinny być zaliczone do kosztów podatkowych w pełnej wysokości.

1.7. Wydatki związane z finansowaniem świadczeń zdrowotnych na rzecz pracowników

Z dniem 1 stycznia 2007 r. uchylono przepis art. 16 ust. 1 pkt 65 ustawy o PDOP - w sposób fiskalny ograniczał on możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków na świadczenia zdrowotne na rzecz pracowników, z wyjątkiem poniesionych kosztów świadczeń zdrowotnych, do których

ponoszenia zobowiązywały pracodawcę przepisy Kodeksu pracy oraz innych ustaw. Uchylenie tego przepisu należy uznać za jedno z bardziej oczekiwanych i korzystnych dla podatników oraz pracowników rozwiązań, które umożliwi realizację na ich rzecz przez pracodawców świadczeń zdrowotnych, za które uznaje się działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia, a zatem działania mające bezwzględnie na celu osiągnięcie przez firmy przychodów podatkowych wypracowanych przez zdrowych pracowników.