

Neutralność podatkowa połączeń i podziałów – nadal zasada czy już wyjątek?

Adam Waławczyk, doradca podatkowy, Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp. k.

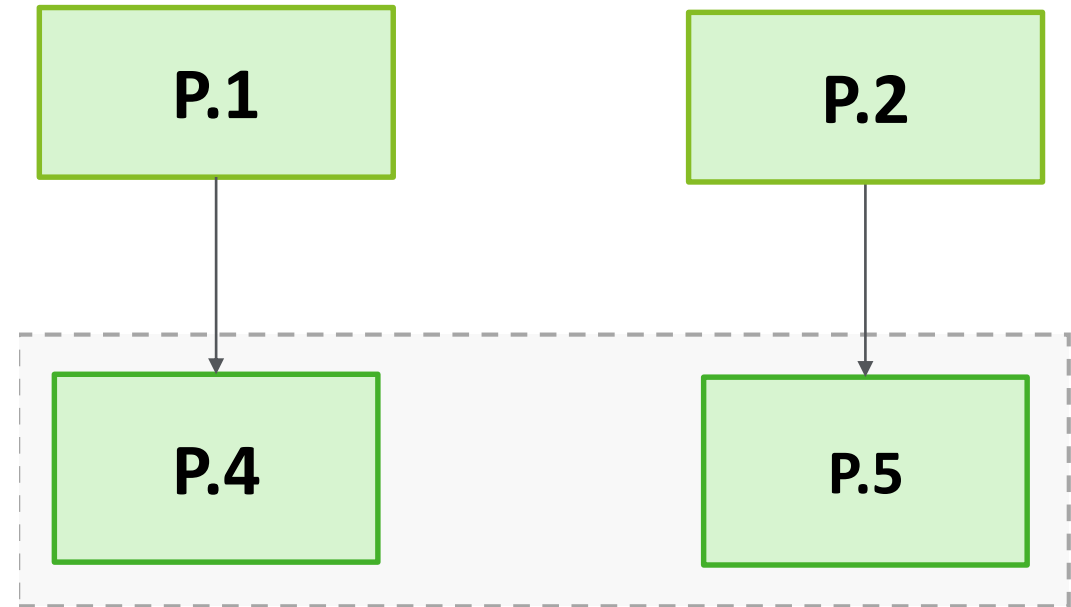
Dyrektywa 2009/133 – podstawowe zasady

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.**

- **System odroczenia opodatkowania** zysków kapitałowych (różnica pomiędzy wartością rynkową a podatkową) odnoszących się do przekazywanych aktywów, do chwili ich realizacji, przy czym zasada ta warunkowa jest tym, że **spółka przejmującą będzie kontynuować zasadę rozliczania przejętych aktywów i pasywów**
- **Przydział papierów wartościowych spółki przejmującej lub nabywającej** akcjonariuszom spółki przekazującej sam w sobie nie powinien stanowić przyczyny opodatkowania tych akcjonariuszy, **pod warunkiem, iż wspólnik taki nie przypisuje otrzymanym „papierom wartościowym wartości do celów podatkowych wyższej** niż wartość wymienionych papierów wartościowych bezpośrednio przed łączeniem, podziałem lub wymianą udziałów

I. Interpretacja organu podatkowego

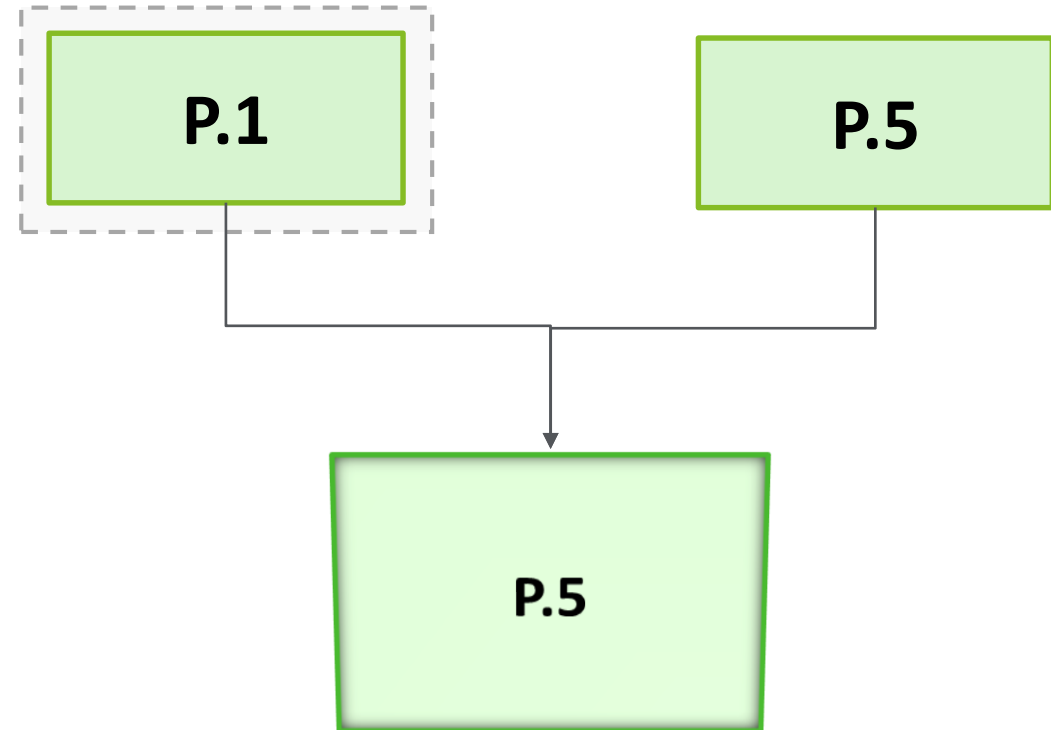
- ✓ P.1. objęła udziały P.4 w wyniku wymiany udziałów.
- ✓ Planowane jest połączenie przez przejęcie P.4 przez spółkę P.5.
- ✓ W wyniku połączenia większościamiw akcjonariuszem P.5. w dalszym ciągu pozostanie P.2., natomiast część akcji w spółce zostanie objęta przez wspólnika P.4., tj. P.1.



I. Interpretacja organu podatkowego

Czy w związku z planowanym połączeniem, po stronie wspólnika spółki przejmowanej, powstanie przychód na gruncie ustawy o CIT?

W szczególności czy ustalona na dzień poprzedzający dzień połączenia wartość emisyjna nie będzie stanowiła dla P.1. przychodu podatkowego stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 12 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 8ba ustawy o CIT?



Podstawa prawna

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 12 ust. 1 Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

8ba) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału **wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych wspólnikowi spółki przejmowanej lub dzielonej w następstwie łączenia lub podziału podmiotów, z zastrzeżeniem pkt 8b;**

Ust. 4. Do przychodów nie zalicza się:

12) w przypadku połączenia lub podziału spółek, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, o którym mowa w ust. 1 pkt 8ba, jeżeli:

a) **udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów** oraz

b) **przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną nie jest wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału;**




I. Interpretacja organu podatkowego

INTERPRETACJA ORGANU:



Skoro wspólnik P.1. objął w 2018 r. udziały spółki przejmowanej w wyniku wymiany udziałów, to nie spełnia jednego z warunków określonych w art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT, zgodnie z którym w przypadku połączenia spółek do przychodów nie zalicza się przychodów wspólnika spółki przejmowanej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą jeżeli udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału (art. 12 ust. 4 pkt 12 lit. a ustawy o CIT), zatem po jego stronie powstanie przychód.

II. Skarga podatnika (wyrok WSA w Olsztynie z 28 czerwca 2023, I SA/OI 118/23)



W ocenie spółki można twierdzić, że w ramach art. 12 ust. 1 pkt 12 lit. a ustawy o CIT przewidziano wymóg neutralności podatkowej sprzeczny z dyrektywą. Ograniczenie neutralności podatkowej wyłącznie do pierwszej czynności restrukturyzacyjnej, oprócz braku realizacji wartości konstytucyjnych, nie spełnia również wymogów określonych w dyrektywie.

Zastosowanie art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r. do oceny skutków podatkowych wymiany udziałów mającej miejsce w 2018 r. stanowi niewłaściwe zastosowanie przedmiotowej regulacji, prowadzące do naruszenia zasady niedziałania prawa wstecz.

III. Wyrok WSA w Olsztynie z 28 czerwca 2023, I SA/OI 118/23– rozstrzygnięcie


„...choć ustawodawca unijny w art. 8 ust. 6 dyrektywy nr 133 wskazał na możliwość opodatkowania zysków, powstających z kolejnego przekazania otrzymanych papierów wartościowych to w ocenie sądu intencją jego wprowadzenia nie było utrudnianie podatnikom wielokrotnych restrukturyzacji, a zapewnienie, że państwo członkowskie mimo restrukturyzacji zachowa prawo do opodatkowania wzrostu wartości udziałów posiadanych przez udziałowców spółki przejmowanej, który miał miejsce do momentu połączenia.(...) TSUE w wyroku z 18 września 2019 r. w sprawie C-662/18: "(...) o ile art. 8 ust. 1 tej dyrektywy, (...), zapewnia neutralność podatkową takiej czynności, o tyle celem tej neutralności podatkowej nie jest jednak wyłączenie takiego zysku kapitałowego z opodatkowania przez państwa członkowskie mające kompetencję podatkową w zakresie tego zysku, lecz jedynie zakazuje uznania tej czynności wymiany za zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego (...).”..”



Art. 8 ust. 6 Dyrektywy

„Zastosowanie ust. 1, 2 i 3 nie stanowi przeszkody dla państw członkowskich w opodatkowaniu zysków, powstających z kolejnego przekazania otrzymanych papierów wartościowych w taki sam sposób jak zyski powstające z przekazania papierów wartościowych istniejących przed nabyciem.”

Organ interpretacyjny wydając ponownie interpretację powinien dokonać wykładni przepisów ustawy o CIT, tj. art. 12 ust. 4 pkt 12 lit. a w świetle celów i brzmienia dyrektywy nr 133.



Zgodność regulacji krajowej dotyczącej różnego rodzaju reorganizacji z postanowienia Dyrektywy 2009/133...

- Czy wydając interpretację podatkową organ był zobowiązany sięgnąć do postanowień Dyrektywy?
- Dokonanie kolejnych czynności reorganizacyjnych, a ich neutralność podatkowa w związku z wprowadzeniem regulacji w art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT.
- Odwrócenie paradygmatu neutralności podatkowej czynności reorganizacyjnych i wynikające z tego wątpliwości interpretacyjne, na przykładzie art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT.

Podstawa prawna

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 12 ust. 1 Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

8c) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału **wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub** dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części przewyższającej wartość przyjętą dla celów podatkowych składników tego majątku, nie wyższą od wartości rynkowej tych składników;

8d) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału **wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego** lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części przewyższającej wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;

8f) ustalona, w części odpowiadającej udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, **wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego** lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą ponad cenę nabycia udziałów (akcji) tej spółki w podmiocie przejmowanym - w przypadku gdy spółka przejmująca posiada w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej taki udział;





Nazwa Deloitte odnosi się do jednego lub kilku podmiotów Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL”), jej firm członkowskich oraz ich podmiotów powiązanych (zwanymi łącznie „organizacją Deloitte”). DTTL (zwana również „Deloitte Global”), każda z jej firm członkowskich i podmiotów z nimi powiązanych są prawnie odrębnymi, niezależnymi podmiotami, które nie mogą podejmować decyzji ani zobowiązań za inne podmioty wobec osób trzecich. DTTL, każda z jej firm członkowskich i podmiotów powiązanych ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za własne działania i zaniechania, a nie za działania i zaniechania innych firm członkowskich i podmiotów powiązanych. DTTL nie świadczy usług na rzecz klientów. Zapraszamy na stronę www.deloitte.com/pl/onas w celu uzyskania dalszych informacji.

Deloitte to wiodąca, międzynarodowa firma świadcząca klientom usługi obejmujące m.in. audyt, consulting, doradztwo finansowe, zarządzanie ryzykiem, doradztwo podatkowe.

Nasza globalna sieć firm członkowskich i podmiotów powiązanych (zwana łącznie „organizacją Deloitte”) obejmuje ponad 150 krajów i terytoriów i świadczy usługi na rzecz czterech na każde pięć spółek z rankingu Fortune Global 500®. Aby dowiedzieć się, w jaki sposób około 312 000 pracowników Deloitte realizuje misję firmy, zachęcamy do odwiedzenia strony: www.deloitte.com.

W Polsce usługi na rzecz klientów świadczą: Deloitte Advisory spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k., Deloitte Poland sp. z o.o., Deloitte Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k., Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k., Deloitte PP sp. z o.o., Deloitte Advisory sp. z o.o., Deloitte Consulting S.A., Deloitte Legal, Pasternak, Korba i Wspólnicy Kancelaria Prawnicza sp.k., Deloitte Digital sp. z o.o. (wspólnie określane mianem „Deloitte Polska”), będące jednostkami powiązаныmi z Deloitte Central Europe Holdings Limited. Deloitte Polska jest jedną z wiodących firm doradczych w kraju, świadczącą usługi profesjonalne w obszarach: audytu, doradztwa podatkowego, consultingu, zarządzania ryzykiem, doradztwa finansowego oraz prawnego za pośrednictwem ponad 2300 profesjonalistów z Polski i zagranicy. Więcej informacji o Deloitte Polska: www.deloitte.com/pl/onas

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL”), globalna sieć jej firm członkowskich oraz jednostek z nimi powiązanych (zwanymi łącznie „organizacją Deloitte”) nie świadczą za jej pośrednictwem profesjonalnych usług ani nie udzielają profesjonalnych porad. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań, które mogą mieć wpływ na finanse lub działalność twojej firmy, należy uzyskać poradę profesjonalną.

Nie składamy żadnych oświadczeń, nie udzielamy gwarancji ani nie podejmujemy zobowiązań (jawnych ani dorozumianych), dotyczących dokładności i kompletności informacji, zawartych w niniejszej publikacji. DTTL, jej firmy członkowskie, podmioty z nimi powiązane, ich pracownicy oraz agenci nie ponoszą odpowiedzialności za straty lub szkody, wynikające bezpośrednio lub pośrednio z wykorzystania niniejszej publikacji. DTTL i jej firmy członkowskie oraz podmioty z nimi powiązane stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawa.

© 2024. Wszelkich informacji udziela Deloitte Polska.