

- **Neutralność podatkowa połączeń i podziałów – nadal zasada czy już wyjątek?**
[Adam Waclawczyk – Partner w dziale doradztwa podatkowego Deloitte]

Wyrok WSA w Olsztynie z 28 czerwca 2023, I SA/OI 118/23

W tym miejscu należy nadmienić, że 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. Jak wskazał bowiem TSUE w wyroku z 18 września 2019 r. w sprawie C-662/18: "(...) o ile art. 8 ust. 1 tej dyrektywy, poprzez ustanowienie, że czynność wymiany papierów wartościowych nie może jako taka skutkować opodatkowaniem zysku kapitałowego z tej czynności, 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 (...)". Jak wskazał też M. Kozaczuk, D. Szubielska w artykule zat. "Skutki podatkowe łączenia się spółek" (Pr. i P. 2006/10/9-12): "Opodatkowanie dochodu wspólników (akcjonariuszy) spółki przejmowanej (łączących się spółek) następuje dopiero w momencie odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej. Wówczas przy określaniu dochodu należy ustalić tzw. koszt historyczny uzyskania przychodów związany z nabyciem udziałów (akcji) w spółce przejmowanej.". Należy również podkreślić, że dyrektywa nr 133, jak i jej polska implementacja powinny być interpretowane z uwzględnieniem jej celu, jakim jest wyeliminowanie ograniczeń, niekorzystnych warunków lub zniekształceń mających wpływ na łączenie, podziały, podziały przez wydzielenie, wnoszenie aktywów i wymiany udziałów (por. pkt 5 wstępu do dyrektywy).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

I. *Wyrok WSA w Gliwicach z 28 kwietnia 2023, I SA/GI 14/23*

(...)

Uwzględnianie zasady pierwszeństwa norm prawa UE w stosunku do prawa krajowego jest obowiązkiem nie tylko sądów państw członkowskich, ale także organów administracji.

W literaturze przedmiotu podkreśla się bowiem, że zasada pierwszeństwa tworzy szereg obowiązków i nakładów na wszystkie organy państw członkowskich tzn. władzy ustawodawczej, wykonawczej sądowniczej (por. W. Postulski, Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy", pod redakcją Andrzeja Wróbla, s. 431).

Również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zauważono, że zastosowanie prawa wspólnotowego w sprawach podatkowych nie jest obowiązkiem tylko sądów administracyjnych, ale także organów podatkowych. Wynika to z faktu, że organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania prawa i działania w jego granicach, czyli również w granicach prawa wspólnotowego (por. wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2009 r. (sygn. akt I FSK 4/08, LEX nr 497204).

(...)

W związku z tym, że proces wydawania indywidualnych interpretacji od stosowania prawa różni jedynie to, że w przypadku indywidualnych interpretacji wykładnia prawa odnosi się nie do zaistniałego stanu faktycznego a jedynie zaprezentowanego we wniosku o interpretację, to w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego organ udzielający interpretacji zobowiązany jest również do odmowy zastosowania normy krajowej w odniesieniu do hipotetycznego stanu

faktycznego przedstawionego we wniosku o interpretację, jeżeli prowadziłyby to do wydania indywidualnej interpretacji podatkowej niezgodnej z treścią normy dyrektywy. Za takim stanowiskiem przemawia również to, że indywidualne interpretacje podatkowe podlegają kontroli sądowej, a nałożenie obowiązku stosowania prawa unijnego jedynie na sądy, przy równoczesnym braku takiego obowiązku w odniesieniu do organów administracyjnych, prowadziłyby do przyjmowania z góry podwójnego standardu stosowania prawa i powodowałyby stan niepewności. Dodatkowo stanowiłoby to odstępstwo od obowiązków nałożonych przez orzecznictwo ETS na organy administracyjne (ww. orzeczenie w sprawie Fratelli Constanzo), które w ocenie Składu orzekającego w niniejszej sprawie, nie znajduje prawnego uzasadnienia.

II. Wyrok WSA w Olsztynie z 28 czerwca 2023, I SA/Ol 118/23

(...)

Odnosząc się do kolejnego z zarzutów skargi (naruszenia przepisów prawa materialnego), tj. art. 12 ust 4 pkt 12 ustawy o CIT to również i on w ocenie sądu był zasadny. Stanowił on także przyczynę częściowego uchylenia przez sąd zaskarżonej interpretacji (w zakresie szczegółowo wskazanym w sentencji wyroku).

Organ pominął bowiem odnosząc się do tego przepisu kwestię zgodności regulacji krajowych z prawem unijnym (choć skarżący we wniosku sprawę neutralności podatkowej porusza, m.in. przy stanowisku do pytania 1 i 4 - s. 12 i 22 wniosku, ale przede wszystkim do pytania 8 - s. 34, jak i w samej skardze - s. 15), przez co nie zrealizował obowiązku zawarcia w indywidualnej interpretacji pełnej oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy, a zatem działanie organu nie spełniało wymogów, o których mowa w art. 14c o.p.

(...)

Pominięcie przez organ interpretacyjny (odnosząc się do spornego art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT) kwestii jego zgodności jako regulacji krajowej z prawem unijnym było o tyle istotne, że wprowadzony od 1 stycznia 2022 r. przepis (w nowym brzmieniu) w istotny sposób ogranicza przedsiębiorców w restrukturyzacji prowadzonej przez nich działalności, wkraczając tym samym w sferę wolności prowadzenia działalności gospodarczej. Ponadto restrukturyzacja jest neutralnym elementem prowadzenia tej działalności, umożliwiającym zarządzanie tą działalnością w sposób optymalny i efektywny. Przyjęte rozwiązanie ogranicza również w oczywisty sposób wykorzystanie tego elementu prowadzenia działalności gospodarczej z uwagi na konieczność jej opodatkowania (w przypadku drugiej i kolejnej restrukturyzacji). Należy również pamiętać, że skarżąca wystąpiła z zapytaniem właśnie o skutki podatkowe restrukturyzacji - przez łączenie. Wskazała również we wniosku na wspomnianą już dyrektywę nr 133 oraz wspomniała o neutralności podatkowej przyjętego przez nią rozwiązania. Mając na uwadze powyższe, obowiązkiem DKIS była ocena zgodności przepisów prawa krajowego z prawem unijnym. W ocenie sądu obowiązek taki istniałby nawet wówczas, gdyby strona we wniosku nie powoływała się na unijny porządek prawny.

W tym miejscu należy nadmienić, że 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. (...)**

Jak podkreślano też w orzecznictwie, w płaszczyźnie stosowania prawa realizacja zasady legalizmu wiąże się m.in. z koniecznością przejścia przez władzę publiczną pełnej odpowiedzialności za dokonywaną wykładnię przepisów prawnych oraz ich zastosowanie w konkretnej sprawie (por. w wyroku NSA z dnia 14 marca 2023 r., sygn. akt III FSK 1691/21). Wykładnia tych przepisów powinna być więc dokonywana w sposób wnikliwy i staranny. O tyle w tej sprawie jest to istotne, że w uzasadnieniu ustawy wprowadzającej nową treść art.

12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT nie wskazano, dlaczego ustawodawca zdecydował wyłączyć neutralność dla drugiej i kolejnej restrukturyzacji.

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021, poz. 1800) – ustawa o CIT

Art. 7b ust. 1. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:

1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:

(...)

m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:

- przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
- przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
- przychody spółki dzielonej,

(...)

1a) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziału podmiotów;

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

(...)

8b) ustalona na dzień poprzedzający dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych wspólnikowi spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa, przy czym przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;

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;

(...)

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;

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;

Dyrektywa 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 (Dz.U.UE.L.2009.310.34 z dnia 2009.11.25) – Dyrektywa 2009/133

Art. 8

1. 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.

2. Przy okazji podziału przez wydzielenie, przydział papierów wartościowych reprezentujących kapitał spółki przejmującej dla akcjonariusza spółki przekazującej, nie stanowi sam w sobie podstawy do opodatkowania dochodu, zysków lub zysków kapitałowych tego akcjonariusza.

(...)

4. Ust. 1 i 3 mają zastosowanie tylko w przypadku, gdy akcjonariusz nie przypisuje otrzymanym papierom wartościowym wartości do celów podatkowych wyższej niż wartość wymienionych papierów wartościowych bezpośrednio przed łączeniem, podziałem lub wymianą udziałów.

5. Ust. 2 i 3 mają zastosowanie tylko w przypadku, gdy akcjonariusz, w stosunku do całości otrzymanych papierów wartościowych oraz tych, które posiada on w przekazującej spółce, nie przypisuje wartości do celów podatkowych wyższej niż wartość papierów wartościowych posiadanych w przekazującej spółce bezpośrednio przed podziałem przez wydzielenie.

6. 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.

Główne problemy

1. Odniesienie się do zgodności regulacji krajowej z postanowieniami Dyrektywy w ramach wydawanej interpretacji podatkowej
2. Zasady opodatkowania reorganizacji wynikające z postanowień Dyrektywy 2009/133
3. Dokonanie kolejnych czynności reorganizacyjnych, a ich neutralność podatkowa w związku z wprowadzeniem regulacji w art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT.
4. „Retroakcja” w działaniu art. 12 ust. 4 pkt 12 ustawy o CIT.
5. Odwrócenie paradygmatu neutralności podatkowej czynności reorganizacyjnych i wynikające z tego wątpliwości interpretacyjne, na przykładzie art. 12 ust. 1 pkt 8d ustawy o CIT.