

Podział spółki kapitałowej przez wydzielenie

Lukasz Napiórkowski, [prawnik Warszawa](#), Rödl & Partner

Podział spółki kapitałowej przez wydzielenie jest na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych po stronie spółki przejmującej neutralny podatkowo, gdy majątek przejmowany i majątek pozostający w spółce dzielonej stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Do 31 grudnia 2017 r. dochód (przychód) uzyskiwany z tego tytułu stanowił dochód (przychód) z udziału w zyskach osób prawnych i korzystał z wyłączenia przewidzianego w przepisie art. 22 ust. 4 – 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „u.p.d.o.p.”).

Tak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 29 sierpnia 2018 r., II FSK 2278/16.

Omawiany wyrok zapadł na skutek skargi kasacyjnej ministra finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku i dotyczył konsekwencji podatkowych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w stanie prawnym obowiązującym do końca 2017 r.

Spółka akcyjna z siedzibą w Gdańsku pierwotnie wystąpiła do ministra finansów o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie skutków podatkowych, występujących po stronie spółki przejmującej na skutek podziału spółki kapitałowej przez wydzielenie, w której spółka przejmująca jest udziałowcem.

Wnioskodawca wskazał, że planowane jest rozdzielenie dwóch różnych rodzajów działalności prowadzonych dotychczas w ramach jednej spółki poprzez wydzielenie (tj. przeniesienie części majątku wnioskodawcy na spółkę wydzielaną). Zgodnie z przedstawionym zdarzeniem przyszłym, majątek podlegający wydzieleniu stanowił zorganizowaną część przedsiębiorstwa, pozwala na prowadzenie działalności gospodarczej oraz miało doprowadzić do zwiększenia efektywności wykorzystania składników majątkowych w spółkach grupy. Dodatkowo, na moment wydzielenia, spółka przejmująca miała posiadać na podstawie tytułu własności ponad 10% udziałów w spółce dzielonej.

Zdaniem wnioskodawcy, w okresie przed 31 grudnia 2017 r. przedstawiony podział przez wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa mógł prowadzić do powstania dochodu (przychodu) dla spółki przejmującej, a tym samym stanowiłby dochód z udziału w zyskach osób prawnych na podstawie art. 10 u.p.d.o.p. Jednak z uwagi na posiadanie co najmniej 10 proc. udziałów w spółce dzielonej nieprzerwanie przez okres dwóch lat, ewentualny przychód (dochód) spółki w związku z podziałem spółki dzielonej będzie podlegał zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Wnioskodawca wskazał również, że nawet przy niespełnieniu przesłanki posiadania udziałów, przychód zostanie zwolniony od podatku dochodowego na podstawie przepisów art. 22 ust. 4–4d u.p.d.o.p.

Minister finansów uznał stanowisko za błędne i wskazał na konieczność opodatkowania ewentualnego dochodu (przychodu) z tego tytułu na zasadach przewidzianych przepisami art. 12 u.p.d.o.p., tj. na zasadach ogólnych. Zdaniem ministra finansów nie powstanie zatem dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Z tego też względu, wcześniej wspomniane zwolnienie miało nie znaleźć zastosowania.

Stanowisko podatnika zostało jednak najpierw potwierdzone przez WSA w Gdańsku (sygn. I SA/Gd 1890/15), a następnie omawianym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zgodnie ze stanowiskiem NSA osiągnąony przez spółkę przychód mieści się w pojęciu dochodów z udziału w zyskach osób prawnych przewidzianych w art. 10 u.p.d.o.p.

Lukasz Napiórkowski prawnik w warszawskim biurze Rödl & Partner

Wyrok mimo, że zapadł na gruncie stanu prawnego obowiązującego do końca 2017 r. ma pewne przełożenie na obecnie obowiązujące przepisy. Teza wyroku, która brzmi: podział spółki kapitałowej przez wydzielenie, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych po stronie spółki przejmującej, gdy majątek przejmowany

i majątek pozostający w spółcedzielonej stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa, a spółka przejmująca posiada udział w kapitale zakładowym spółkidzielonej w wysokości co najmniej 10 proc. – pozostaje bowiem dalej aktualna.

Na wstępie należy wskazać, że do końca 2017 r. zasada neutralności podziału dla spółek przejmujących majątek spółkidzielonej wynikała z przepisu art. 10 ust. 2 u.p.d.o.p. W pkt 1 tego przepisu, ustawodawca umieścił ogólną zasadę, zgodnie z którą nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną majątku spółki przejmowanej lub dzielonej ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej lub dzielonej, nie stanowi dochodu. Pewne ograniczenie tej zasady wynikało jednak z pkt 2 tego przepisu, który stanowił, iż dla spółki przejmującej, która posiada w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości mniejszej niż 10 proc., dochód stanowi nadwyżka wartości przejętego majątku odpowiadająca procentowemu udziałowi w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej nad kosztami uzyskania przychodu obliczonymi zgodnie z art. 15 ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p.

Z dniem 1 stycznia 2018 r. art. 10 u.p.d.o.p. został uchylony w całości przez art. 2 pkt 11 ustawy z 27 października 2017 r. (DzU2017.2175 – dalej: „Ustawa zmieniająca”). Ustawodawca wprowadził jednak odpowiednie (w zmienionej formie) przepisy w innych artykułach ustawy. Mowa tutaj przede wszystkim o przepisach art. 12 ust. 1 pkt 8b i 8c u.p.d.o.p. oraz art. 12 ust. 4 pkt 3e i 3f u.p.d.o.p.

Przeniesienie tych przepisów do art. 12 u.p.d.o.p. wskazuje na intencję ustawodawcy, aby ewentualny przychód podlegał opodatkowaniu na zasadach ogólnych a nie jak dotychczas, ryczałtowo, o czym traktował m.in. omawiany wyrok.

Zasadniczo podział spółki kapitałowej przez wydzielenie pozostał jednak na gruncie przepisów u.p.d.o.p. po stronie spółki przejmującej neutralny podatkowo, gdy majątek przejmowany i majątek pozostający w spółcedzielonej stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa, a spółka przejmująca posiada udział w kapitale zakładowym spółkidzielonej w wysokości co najmniej 10 proc.

Jednocześnie wskazać można, że neutralność podatkowa podziału wynikać będzie również z przepisu art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p., zgodnie z którym do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie m.in. kapitału zakładowego.

Powyższe ujęcie potwierdzone zostało również przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacjach indywidualnych z dnia 13 grudnia 2018 r. o sygn. 0114-KDIP2-1.4010.370.2018.4.JC oraz z dnia 5 lipca 2018 r. o sygn. 0114-KDIP2-1.4010.177.2018.3.JF.

Wobec powyższego, mimo zmiany stanu prawnego, teza wyroku pozostaje aktualna, jednak przy zastosowaniu przepisów wprowadzonych ustawą zmieniającą oraz przy uwzględnieniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Źródło: <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/301259964-Podzial-spolki-kapitalowej-przez-wydzielenie.html>