

Przekształcenie spółki nie pozbawi jej prawa do zwolnienia dywidendowego - wyrok NSA **Rafał Mierkiewicz, [adwokat Warszawa](#), [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner**

W przypadku otrzymania wynagrodzenia z tytułu umorzenia udziałów przez spółkę kapitałową, która następnie zostanie przekształcona w spółkę osobową przed upływem dwuletniego okresu nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), o którym mowa w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, przekształcenie nie przerywa biegu dwuletniego okresu wymaganego do zastosowania zwolnienia dywidendowego.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 2440/16 z 27 września 2018 r.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, planująca przekształcenie w spółkę jawną spółka z o.o. zadała ministrowi finansów pytanie, czy w wyniku takiego przekształcenia przed upływem dwuletniego okresu posiadania minimum 10 proc. udziałów dojdzie do utraty prawa do zwolnienia od podatku dochodowego. Dyrektor izby skarbowej działający z upoważnienia ministra finansów stanął na stanowisku, że wypłacone spółce wynagrodzenie z tytułu automatycznego umorzenia udziałów będzie podlegać opodatkowaniu. Organ wskazał, iż zwolnienie od podatku dotyczy sytuacji, w której zarówno spółka otrzymująca wynagrodzenie, jak i spółka je wypłacająca, są podatnikami podatku CIT. Spółka jawna takim podatnikiem nie jest, przez co dojdzie do utraty zwolnienia od podatku dochodowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił interpretację zaskarżoną przez spółkę. Wyjaśnił, że Ordynacja podatkowa wprowadza zasadę sukcesji generalnej, która oznacza kontynuowanie przez następcę prawnego (w tym przypadku spółkę przekształconą) biegu terminu jako nieprzerwanego. Dotyczy to przede wszystkim skutków przejścia między spółkami kapitałowymi, niemniej ogólne zasady dotyczące następstwa prawnego należało uwzględnić także w tym przypadku. W rozpoznawanej sprawie nie miało zastosowania ograniczenie sukcesji podatkowej, bowiem uprawnienie do wskazanego zwolnienia może być objęte następstwem prawnym. Istnienie przepisu prawnopodatkowego przewidującego sukcesję osobowej spółki handlowej związanej (powstałej) przez przekształcenie pozwala powiązać skutek prawny wynikający z przyszłego zachowania prawa do zwolnienia z otrzymanym przez spółkę przekształcaną przysporzeniem.

Skarga kasacyjna organu została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny. Jak stwierdził NSA, wstąpienie "we wszelkie" przewidziane prawa i obowiązki przekształcanej spółki nie powinno być ograniczane tylko do obowiązków publicznoprawnych związanych z uzyskaniem przychodu przez spółkę przekształcaną. Z jednej strony organ odmówił spółce jawnej zwolnienia z podatku przysługującego jej poprzednikowi, jednocześnie nakładając na nią obowiązek podatkowy spoczywający na przekształcanej spółce kapitałowej. Zdaniem NSA, odstąpienie od zasady następstwa prawnego muszą wynikać wprost z odrębnych ustaw, podczas gdy regulacje dotyczące CIT takiego wyjątku nie przewidują.

Przedstawiona przez organ interpretacyjny wykładnia zmierzała do uniemożliwienia uzyskania zwolnienia uzyskanych dochodów od podatku dochodowego od osób prawnych. W ocenie NSA, stanowisko organu stanowiło w istocie nieuzasadnioną próbę ograniczenia następstwa prawnego jedynie do sukcesji obowiązków publicznoprawnych.

Komentarz eksperta

Rafał Mierkiewicz, adwokat, doradca podatkowy w warszawskim oddziale Rödl & Partner

Ocena spornego zagadnienia, jakiej dokonał w komentowanym wyroku NSA, zasługuje na aprobatę. W wydanej interpretacji indywidualnej organ podatkowy zakwestionował możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego w sytuacji, gdy przed upływem wymaganego dwuletniego okresu nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), o którym mowa w art. 22 ust. 4b ustawy o CIT, dojdzie do przekształcenia w spółkę osobową, będącej podatnikiem, skarżącej spółki kapitałowej. Jak argumentował organ interpretacyjny, zwolnienie nie przysługiwało głównie z uwagi na fakt, iż

spółka jawna nie jest podatnikiem podatku CIT, co wyklucza sukcesję praw przekształcanej spółki kapitałowej w zakresie zwolnienia od tej należności.

Argumentacja organu została słusznie obalona przez NSA. Przede wszystkim, już sama analiza treści przepisów Ordynacji podatkowej, w zestawieniu z przepisami ustawy o CIT, nie powinna pozostawiać wątpliwości co do tego, że stanowisko skarżącej spółki było prawidłowe. Przewidziana w art. 93a § 1 Ordynacji podatkowej zasada sukcesji generalnej adresowana do osób prawnych powstałych w wyniku przekształcenia, znajduje odpowiednie zastosowanie również w przypadku przekształcenia w spółkę niemającą osobowości prawnej, taką jak spółka jawna (art. 93a § Ordynacji podatkowej). W przepisach tych, nie zawarto ograniczenia w odniesieniu do istnienia prawa do ulgi lub zwolnienia. Takiego ograniczenia nie znajdziemy także w odpowiednich przepisach ustawy o CIT (art. 22 ust. 4-4b tej ustawy). Zwraca również uwagę wewnętrzną sprzeczność wniosków płynących z uchylonej interpretacji indywidualnej, na co słusznie zwrócił uwagę NSA. Z jednej strony, skarżącej spółce odmówiono prawa do zwolnienia z powodu przekształcenia w spółkę osobową, a zarazem uznano, że może ona ponosić ekonomiczny ciężar podatku. Takie rozumowanie godzi w istotę zasady sukcesji generalnej, w myśl której następcą prawnym podatnika wstępuje nie tylko w jego obowiązki, ale i w prawa wynikające z przepisów prawa podatkowego.

Co więcej, dodatkowych argumentów przemawiających za słusznością stanowiska podatnika dostarcza wykładnia gospodarcza i celowościowa, wsparta wnioskami płynącymi z przepisów prawa unijnego.

Po pierwsze bowiem, należy pamiętać o celu, jakiemu służy zwolnienie dywidendowe. Jest nim zapewnienie podatnikom odpowiednich warunków sprzyjających procesom restrukturyzacyjnym. Przyświecał on również prawodawcy unijnemu, na co niejednokrotnie zwracał uwagę w swoim orzecznictwie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wskazując na potrzebę eliminacji przeszkód dotyczących grupowania się spółek i stworzenia warunków, które pozwolą im zwiększyć przewagę konkurencyjną.

Po drugie, warto zwrócić uwagę na rezultat, jaki ustawodawca chciał osiągnąć, wprowadzając wymóg nieprzerwanego posiadania udziałów przez okres dwóch lat w celu skorzystania ze zwolnienia dywidendowego. Celem tym jest zapobieżenie sytuacji, w której nabycie udziałów (akcji) w spółce jest podyktowane wyłącznie chęcią skorzystania z preferencyjnych regulacji w zakresie podatku u źródła, zaś po skorzystaniu z nich następuje natychmiastowe zbycie tych udziałów (akcji). Nie jest zatem uzasadnione wykluczenie prawa do skorzystania ze zwolnienia w przypadku, gdy zachowana zostaje tożsamość podmiotowa udziałowca (tj. w sytuacji, gdy nie dochodzi do wyzbycia się przez niego udziałów).

Źródło: <https://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/303299993-Przekształcenie-spolki-nie-pozbawi-jej-prawa-do-zwolnienia-dywidendowego---wyrok-NSA.html>