

## Podział przez wydzielenie a dochód z udziału w zyskach

Rafał Mierkiewicz, [advokat Warszawa](#), [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner

**Wydzielenie i przeniesienie własności określonej części majątku spółki kapitałowej nie stanowi dla spółki, która z tego tytułu nie objęła udziałów, dochodu z udziału w zyskach osób prawnych w rozumieniu art. 10 ust. 1 ustawy o CIT.**

**Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 2638/16.**

Skarżąca spółka weszła w spór z dyrektorem izby skarbowej w związku z wydaną interpretacją indywidualną. We wniosku o jej wydanie spółka wskazała, iż stanie się większościowym udziałowcem innej spółki (dalej: spółka dzielona). W wyniku planowanego podziału miało dojść do wydzielenia części majątku spółki dzielonej. W związku z tym, spółka zwróciła się do organu interpretacyjnego z pytaniem, czy na skutek podziału spółki dzielonej i wydzielenia części jej majątku na rzecz spółki skarżącej, po stronie spółki powstanie przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Taka kwalifikacja wspomnianego przysporzenia umożliwiłaby spółce, pod określonymi warunkami, skorzystanie ze zwolnienia, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o CIT.

W wydanej interpretacji organ stwierdził, że w omawianym przypadku nie mamy do czynienia z przysporzeniem wynikającym z posiadanych udziałów (akcji) w przejmowanym podmiocie. Dlatego też przychód taki nie powinien być uznawany za przychód z udziału w zyskach osób prawnych, lecz jako przychód podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Wynika to z faktu, że przychód ten wiąże się z podziałem spółki. W związku z powyższym, nie można mówić o wypłacie należności z tytułu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy o CIT.

Po rozpoznaniu wniesionej przez spółkę skargi wojewódzki sąd administracyjny uznał, że opodatkowanie dochodu spółki przejmującej składniki majątkowe innej spółki w wyniku podziału nie następuje na zasadach ogólnych. Przysporzenie to należy kwalifikować jako dochód z tytułu udziału w zysku osoby prawnej, który nie jest łączony z dochodami z innych źródeł.

Skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł organ. NSA, dzieląc jego stanowisko zauważył, że głównym wyznacznikiem kategorii dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest to, iż przysługują one podatnikowi w następstwie posiadania prawa do udziału w zyskach osoby prawnej. Podstawą dla opodatkowania jest w takim przypadku posiadany przez podatnika udział kapitałowy. Wydzielenie natomiast części majątku spółki, jeżeli nie jest związane ze zmianą stanu w zakresie prawa do udziałów w spółce, nie stanowi w stosunku do podmiotu, który udziałów takich nie obejmuje, dochodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. W konsekwencji, NSA stanął na stanowisku, że realizacja opisanego przez spółkę podziału spółki dzielonej przez wydzielenie części majątku na rzecz skarżącej, będącej jednocześnie udziałowcem w spółce dzielonej, może prowadzić do powstania przychodu (dochodu) dla spółki wyłącznie na zasadach ogólnych.

## KOMENTARZ EKSPERTA

**Rafał Mierkiewicz, advokat, doradca podatkowy w warszawskim biurze Rödl & Partner**

Komentowane orzeczenie, choć dotyczy przepisów ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r. (chodzi tutaj głównie o art. 10 tej ustawy, który uchylono z dniem 1 stycznia 2018 r.), z całą pewnością zasługuje na uwagę. Przedmiotem sporu pomiędzy podatnikiem a organem interpretacyjnym była ocena podatkowych skutków podziału przez wydzielenie części majątku spółki dzielonej do spółki przejmującej będącej jednocześnie udziałowcem w spółce dzielonej. Warto odnotować, że choć w ostatnich miesiącach NSA wypowiedział się w tej kwestii kilkukrotnie, to w dalszym ciągu nie można tutaj mówić o wypracowaniu jednolitej linii orzeczniczej.

Z jednej strony, jak w składzie orzekającym w komentowanej sprawie, NSA skłania się ku pogładowi, zgodnie z którym wydzielenie i przeniesienie własności określonej części majątku spółki kapitałowej nie stanowi dla spółki, która z tego tytułu nie objęła udziałów, dochodu z udziału w zyskach osób prawnych. Takie stanowisko opiera się na

założeniu, że podstawą prawną uzyskania przychodu z udziału w zyskach osób prawnych jest tytuł prawny do kapitału osoby prawnej. Tymczasem, jak wskazał NSA w uzasadnieniu komentowanego orzeczenia, wydzielenie majątku spółki przejmowanej nie wiąże się dla spółki przejmującej z jakimikolwiek skutkami w zakresie prawa do udziałów osoby prawnej.

Odmienne stanowisko wynika natomiast z wyroków NSA: z 31 stycznia 2019 r. (II FSK 177/17), z 11 października 2018 r. (II FSK 2857/16) oraz z 29 sierpnia 2018 r. (II FSK 2278/16). Z orzeczeń tych można wyprowadzić kilka wniosków.

Po pierwsze, nie jest zasadne twierdzenie, jakoby jedynie dochód wynikający z rocznego sprawozdania finansowego, przeznaczony do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników, stanowił dochód z udziału w zyskach osób prawnych. Z treści art. 10 ust. 1 ustawy o CIT wynikało jasno, że przepis ten obejmuje również inne kategorie dochodów, które stanowią dochody z udziału w zyskach osób prawnych. W konsekwencji, do tej kategorii mogła być zaliczona także nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą majątku spółki przejmowanej (dzielonej) ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych spółce przejmowanej (dzielonej).

Po drugie, nie można pominąć wniosków płynących z wykładni systemowej. W art. 10 ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT (dotyczącym m.in. podziału spółek) zawarto odwołanie do dochodu, o którym mowa w ust. 1 tego artykułu. Dochód, o którym mowa w tej ostatniej jednostce redakcyjnej, stanowi niewątpliwie dochód z udziału w zyskach osób prawnych. Wobec tego należy przyjąć, że także w art. 10 ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT mowa jest o dochodzie z udziału w zyskach osób prawnych, a nie o ogólnej kategorii dochodu.

Po trzecie, trzeba zauważyć, że z uwagi na ograniczenie wynikające z art. 200 § 1 k.s.h., tj. zakaz obejmowania przez spółkę z o.o. własnych udziałów, spółka będąca wspólnikiem spółki dzielonej nie mogła objąć udziałów w podmiocie przejmującym. W związku z powyższym, w takim przypadku dochód mogłaby stanowić istotna wartość otrzymanego przez spółkę majątku spółki dzielonej.

Biorąc pod uwagę powyższe argumenty, uzasadnienie wyroku NSA z 3 października 2018 r. trudno uznać za przekonujące. Niemniej jednak, nie sposób też mówić o istnieniu ugruntowanej linii orzeczniczej w omawianej kwestii. Nie jest wykluczone, że doczekamy się kolejnych rozstrzygnięć, których kierunek trudno jednoznacznie przewidzieć.

Źródło: <https://www.rp.pl/Firma/305249988-Podzial-przez-wydzielenie-a-dochod-z-udzialu-w-zyskach.html>