

Pojęcie „wartość majątku” w kontekście art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p

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

Stan faktyczny

1

W celu uproszczenia struktury grupy kapitałowej Spółka A (Skarżąca) dokona przejęcia Spółki B (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością).

2

Łączenie spółek nastąpi w trybie art. 492 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2017 r., poz. 1577 ze zm.) tj. przez przeniesienie całości majątku spółki przejmowanej na skarżącą.

3

Spółka A dokona podwyższenia kapitału zakładowego. Wartość emisyjna udziałów zostanie określona w ten sposób, że na moment sporządzenia planu połączenia Spółka A ustali wartość aktywów netto Spółki A i podzieli ją pomiędzy ilość udziałów w kapitale zakładowym Spółki A (wartość emisyjna jednego udziału).

4

W oparciu o wartość emisyjną udziałów Spółka A ustali ile udziałów, w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki A, należy wydać wspólnikom Spółki B, przez podzielenie aktywów netto spółki przejmowanej przez wartość emisyjną udziałów.

Przedmiot sporu



Czy w wyniku połączenia skarżącej ze spółką przejmowaną po stronie skarżącej powstanie przychód w wysokości aktywów netto spółki przejmowanej?

PODATNIK: ..w wyniku połączenia skarżącej ze spółką przejmowaną, po stronie skarżącej **powstanie przychód w wysokości aktywów netto spółki przejmowanej na dzień połączenia**, ponieważ aktywa netto stanowią realną wartość majątku spółki przejmowanej w rozumieniu **art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p.** (...) Zdaniem skarżącej **aktywa netto stanowią wartość majątku, o której mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p.**, gdyż przepis ten określa przychód z tytułu przejęcia spółki kapitałowej. Przy tym oczywistym jest, że za **przychód w sensie ekonomicznym może być uznana wyłącznie nadwyżka wartości aktywów ponad wartość zobowiązań przejmowanych przez spółkę przejmującą**. Jedynie ta nadwyżka stanowi realne przysporzenie po stronie spółki przyjmującej.



Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 z późn. zm.)



Art. 12

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

8c) ustalona na dzień łączenia lub podziału **wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę** przejmującą lub nowo zawiązaną;

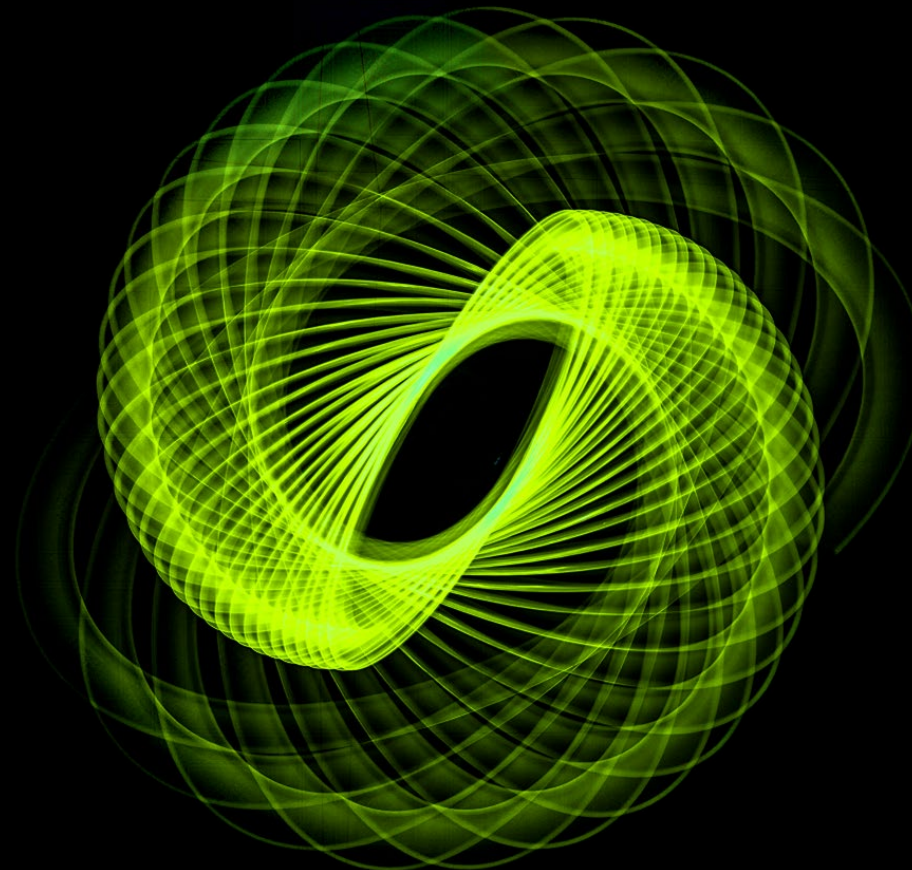
Do przychodów nie zalicza się:

3e) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą **odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;**

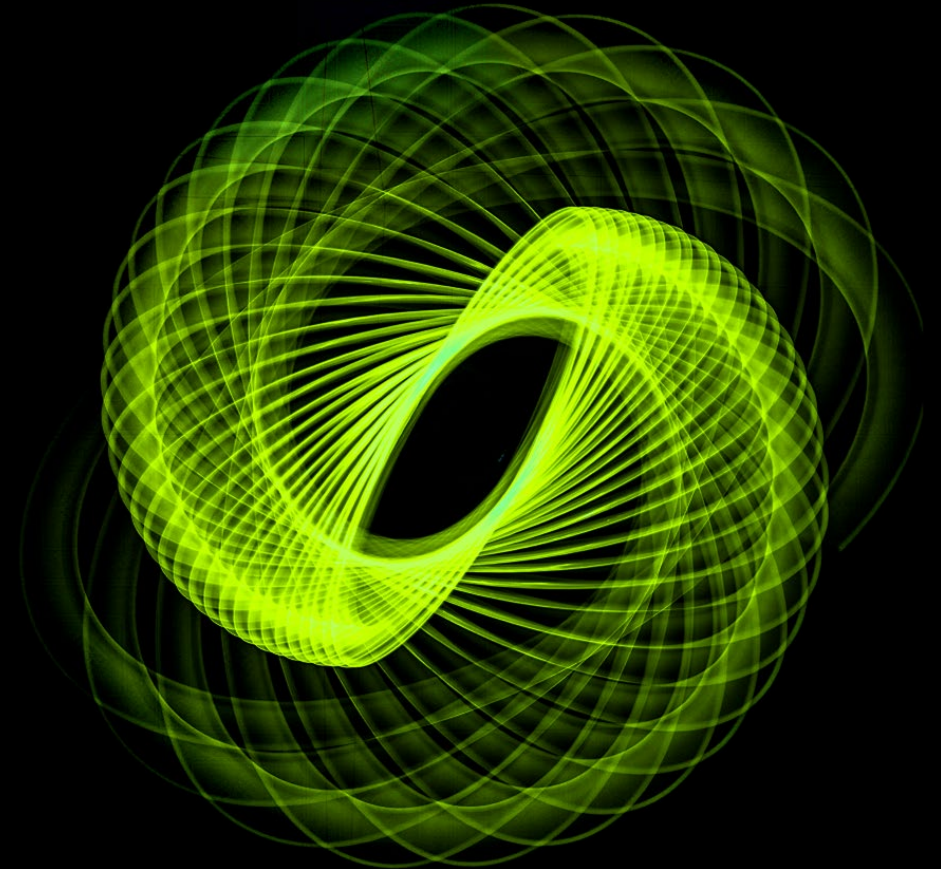
3f) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki **przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonego na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału,** otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż **10%;**

Rozstrzygnięcie WSA z 18.04.2019 r. (sygn. III SA/Wa 1945/18)

W sytuacji, gdy ustawodawca w przepisach prawa posługuje się pojęciem, które w danej gałęzi prawa nie jest zdefiniowane, pojęciu temu zgodnie z regułą pierwszeństwa wykładni językowej należy nadawać znaczenie takie jakie ma ono w języku powszechnym. Według definicji słownikowej pojęcie "majątek" oznacza 1. posiadłość ziemską; 2. ogół praw dających się ocenić pieniężnie (aktywów), przysługujących określonej osobie fizycznej lub prawnej; stan posiadania; mienie (słownik Języka Polskiego on line, <https://sjp.pl/on-line>, dostęp 30 marca 2019 r.). **Wskazana definicja pojęciu majątek nadaje znaczenie odpowiadające znaczeniu pojęcia mienie, które jest zdefiniowane w art. 44 k.c.** W tak ustalonym zakresie pojęcia majątek nie mieszczą się zobowiązania obciążające podmiot, któremu przysługuje określone mienie.



Zdaniem Sądu organ interpretacyjny zasadnie w zaskarżonej interpretacji uznał, że użyte w [art. 12 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p.](#) pojęcie **wartość majątku oznacza wartość przysługujących spółce przejmowanej lub dzielonej przedmiotów prawa własności lub innych praw majątkowych bez zobowiązań obciążających te spółki.**



Czego dotyczy problem?

STAN FAKTYCZNY

Spółka A posiada udziały w innych spółkach wycenione metodą DCF o wartości **100 milionów**

Zadłużenie wobec podmiotu trzeciego spółki A wynosi **30 milionów**

Wartość wynikająca z wyceny majątkowej Spółki – **70 milionów**

Spółka ma połączyć się ze swoją spółką-siostrą, w zamian za co jej właściciele otrzymają wyemitowane przez spółkę B akcje.

Wartość emisyjna akcji spółki B – **70 milionów**

KWESTIA

Czy połączenie jest opodatkowane?

		WSA	Podatnika
A	Aktywa	100	100
B	Pasywa	30	30
C	Wycena Spółki A	70	70
D	Wartość emisyjna akcji spółki B	70	70
	Wynik podatkowy	(A-D)	(C-D)
		30	0

Zasady opodatkowania połączenia



ARTYKUŁ 4

1. Łączenie, podział lub podział przez wydzielenie **nie stanowi podstawy opodatkowania** zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych.

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.

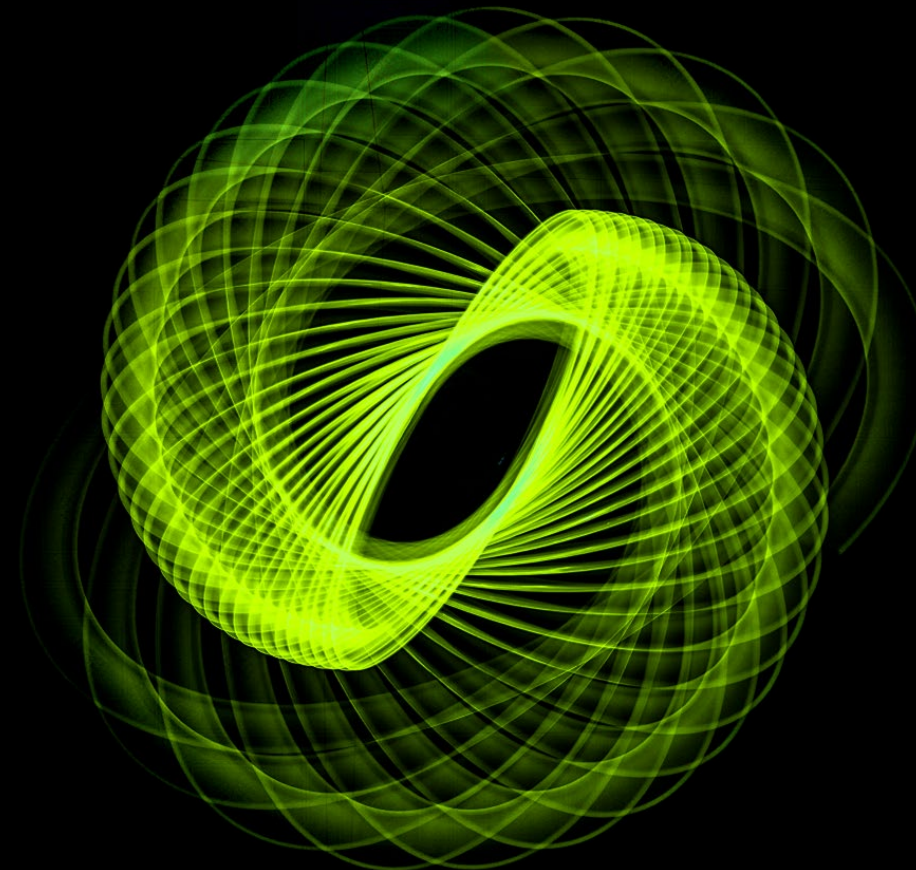


Rozstrzygnięcie NSA z 28.04.2022 r. (sygn. II FSK 2031/19) – ustne motywy

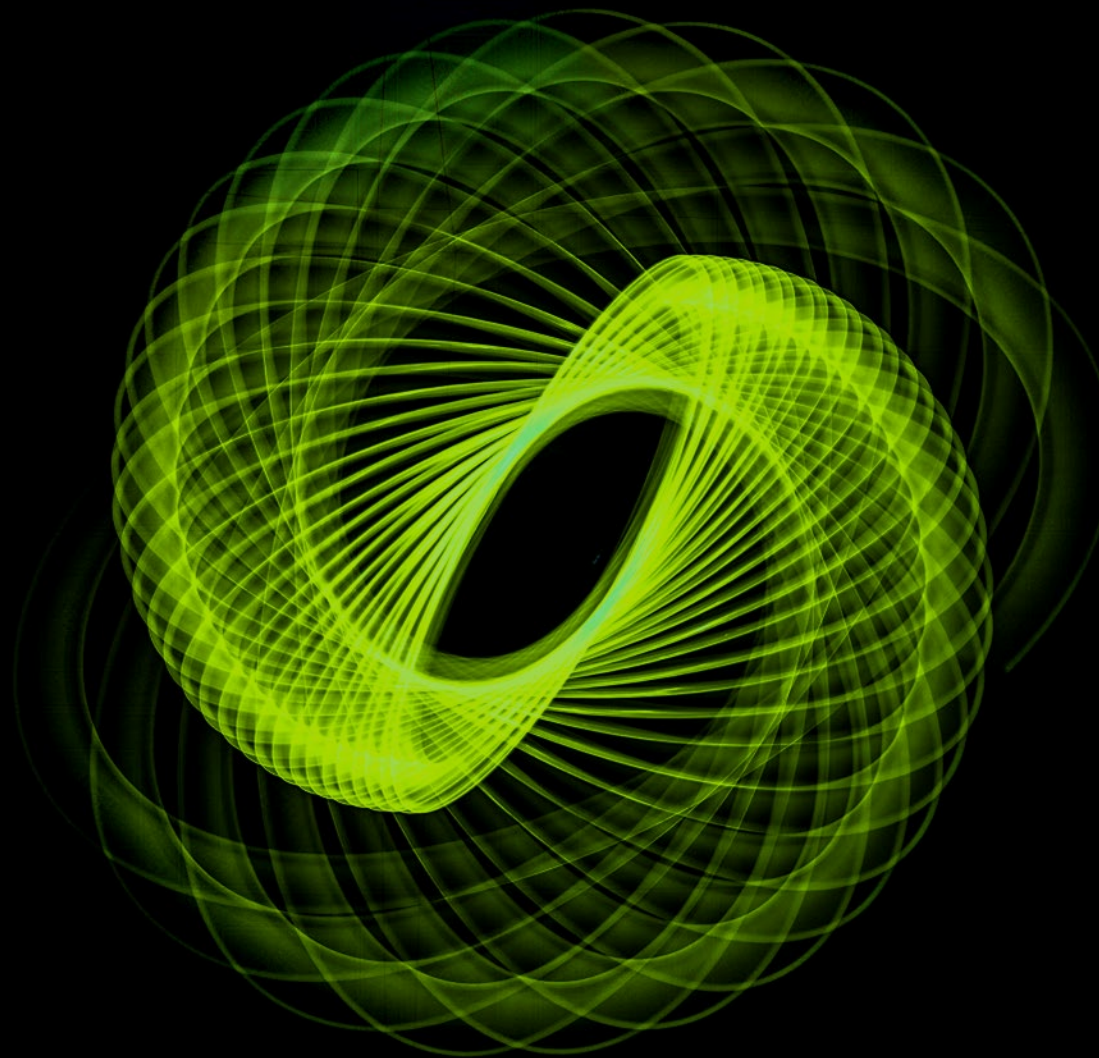
Należy sięgnąć do instytucji, która jest uregulowana i w której ten majątek występuje. Czyli połączenia i związanej z nim sukcesji.

Należy więc odnieść się do przepisów prawa handlowego i prawa podatkowego. Sukcesja uniwersalna, która zawarta jest w połączeniu spółek, wskazuje, że przejmowane są nie tylko wartości czynne, ale i zobowiązania. Należało więc przyjąć, że skoro art. 12 ust. 1 pkt 8c mówi o łączeniu albo podziale spółek, to należy odnosić się do instytucji, które są regulowane w KSH i Ordynacji podatkowej.

Należy przyjąć, iż majątek jest tutaj używany w pojęciu węższym czyli aktywa pomniejszane o wartość zobowiązań.



Wyroki powiązane



Wyrok WSA w Gliwicach z 31 lipca 2019 r., I SA/GI 197/19 (nieprawomocny)

„Organ wskazał, że pojęcie **"wartość majątku"** do którego odwołuje się ww. regulacja nie zostało bezpośrednio zdefiniowane w przepisach ustawy podatkowej. W ocenie organu, wspomniana **"wartość majątku" powinna być rozumiana jako wartość rynkowa składników majątkowych spółek przejmowanych.** Majątek to "czyjś stan posiadania".

Tym samym, do wyliczenia przychodu wnioskodawcy powstałego w wyniku otrzymania majątku Spółek Przejmowanych należy posłużyć się wartością rynkową majątku tych spółek.”

ACCEPTED

For good and valuable consideration, the undersigned
acknowledged, I _____ and authorized by
permission, the right to take and make permanent
depictions incorporating my likeness in any medium
hereafter created (the "Photographs")

I hereby agree that all rights in and to the
shall remain the sole property of _____
or anyone acting on my behalf.

Nazwa Deloitte odnosi się do jednego lub kilku podmiotów Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL”), jej firm członkowskich oraz ich podmiotów powiązanych (zwanym 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, konsulting, 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, Ostrowski, Gizicki i Wspólnicy 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, świadcząca usługi profesjonalne w obszarach: audytu, doradztwa podatkowego, konsultingu, 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 (zwanym 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.

Stany faktyczne przedstawione w studiach przypadków (case studies) zaprezentowanych w trakcie szkolenia są całkowicie fikcyjne i nie nawiązują do stanu faktycznego lub sytuacji prawnej, finansowej i/lub rachunkowej konkretnego podmiotu.

© 2022. Wszelkich informacji udziela Deloitte Polska.

