

Aspekty podatkowe kluczowej nowelizacji polskiego Kodeksu spółek handlowych w reorganizacjach spółek krajowych

06 listopad 2023 r.

Wprowadzonym od 15 września 2023 roku zmianom w Kodeksie spółek handlowych, przewidującym nowe rodzaje restrukturyzacji krajowych i międzynarodowych, towarzyszyła rewizja przepisów Ordynacji podatkowej. Wśród doradców podatkowych panuje przekonanie, że zmianom w KSH powinny być towarzyszyć zmiany w ustawach podatkowych, które zaadresowałyby skutki podatkowe reorganizacji. W obliczu ich braku pojawia się kilka niejasności, których konsekwencje mogą doprowadzić do sporów interpretacyjnych na linii podatnik–organy podatkowe.

1 Opodatkowanie krajowego podziału spółki przez wyodrębnienie

Jedną z istotniejszych dla przedsiębiorców zmian w KSH jest wprowadzenie nowego trybu podziału spółek handlowych – podziału przez wyodrębnienie. Eliminuje on uciążliwą procedurę związaną z wnoszeniem aportu na rzecz praw udziałowych podmiotu z wykorzystaniem zasady sukcesji generalnej. Próbuąc zastosować przepisy Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) dotyczące podziału przez wydzielenie do podziału przez wyodrębnienie pojawia się jednak kilka istotnych kwestii praktycznych, które już teraz budzą wiele wątpliwości interpretacyjnych.

Kwestia pierwsza to sprawa braku emisji udziałów przez spółkę, do której wydzielany jest majątek spółki dzielonej do udziałowca tej spółki dzielonej. Dotychczasowe "stare" podziały zawsze wymagały, aby podmiot, do którego w związku z podziałem wnoszony jest majątek, wydawał udziały do udziałowca spółki dzielonej. W przypadku podziału przez wyodrębnienie również dojdzie do podwyższenia kapitału w tej spółce i emisji przez nią nowych udziałów, z tym że podmiotem, który je obejmie, będzie sama spółka dzielona. W praktyce oznacza to brak możliwości zastosowania do podziału przez wyodrębnienie jednego z dwóch kluczowych przepisów dla podziału przez wydzielenie, tj. art. 12 ust. 1 pkt 8d Ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem przychodem podlegającym opodatkowaniu w spółce, do której wydzielany jest majątek, jest ustalona na dzień poprzedzający podział wartość rynkowa majątku podmiotu dzielonego otrzymana przez spółkę przejmującą w części przewyższającej wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcowi(om) spółki dzielonej. Skoro do takiej emisji nie dochodzi, ponieważ jest ona skierowana do samej spółki dzielonej, czy oznacza to, że opodatkowaniu podlega całkowita wartość rynkowa majątku otrzymanego przez spółkę przejmującą? Takie podejście oznaczałoby brak neutralności podatkowej podziału przez wyodrębnienie, z czym nie można się zgodzić. W praktyce cały majątek otrzymany przez spółkę, do której przenoszona jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, podlegałby u niej opodatkowaniu podatkiem dochodowym w wysokości 19%!

Bardziej trafne wydaje się zatem podejście, w którym całkowicie należałoby odrzucić zastosowanie tego przepisu do podziału przez wyodrębnienie. W takim przypadku wyłączne zastosowanie miałyby art. 12 ust 1 pkt 8c. Zgodnie

Wolf Theiss

z nim przychodem dla spółki przejmującej byłaby ustalona na dzień poprzedzający dzień podziału wartość rynkowa majątku otrzymanego od spółki dzielonej w części przewyższającej wartość przyjętą dla celów podatkowych składników tego majątku, nie wyższą od wartości rynkowej tych składników. Postulatem legislacyjnym do ustawodawcy byłoby jednak uzupełnienie art. 12 ust. 1 pkt 8c w taki sposób, by przewidzieć w nim emisję udziałów do samej spółki dzielonej.

Kwestia druga wiąże się z tym, że podział dla swojej neutralności podatkowej wymaga, aby działalność, która zostanie po podziale w spółce dzielonej, jak i działalność przeniesiona do drugiego podmiotu w wyniku podziału stanowiły zorganizowane części przedsiębiorstwa. To właśnie aspekt istnienia lub nie zorganizowanego i samodzielnego charakteru działalności wydzielanej i pozostającej w spółce dzielonej jest przedmiotem zainteresowania organów podatkowych oraz przedmiotem licznych zapytań interpretacyjnych. Tymczasem w przypadku neutralnego podatkowo aportu wystarczy, aby przedmiotem wydzielenia była zorganizowana część przedsiębiorstwa. Majątek, który pozostaje w spółce wnoszącej aport nie musi już mieć tego charakteru. W praktyce więc neutralne podatkowo aporty mogą być łatwiejszym sposobem wydzielenia majątku ze spółki i przeniesienia go do kontrolowanego podmiotu niż podział przez wyodrębnienie. Przewaga tego ostatniego będzie więc wiązała się nie z aspektami podatkowymi, ale z kwestią sukcesji praw i obowiązków przez spółkę, do której zostanie wyodrębniony majątek spółki dzielonej.

2 Uproszczone krajowe połączenie spółek sióstr

Podobne do powyższych wątpliwości pojawią się również na gruncie nowego rodzaju uproszczonego połączenia spółek przewidzianego w nowelizacji KSH, tj. połączenia spółek sióstr, które nie będzie wymagało emisji nowych udziałów do ich udziałowca(ów). Przepisy podatkowe uwzględniają przypadek połączenia się spółki matki ze spółką córką, który nie wymaga podwyższenia kapitału w spółce przejmującej. Przepisy określają też skutki podatkowe dla spółki przejmującej w takim przypadku – art. 12 ust. 1 pkt 8f Ustawy o CIT definiuje, co w takim przypadku jest przychodem dla spółki przejmującej. W istotnym zakresie powołany przepis odwołuje się do udziału spółki przejmującej (spółki matki) w kapitale spółki przejmowanej (spółki córki), co w praktyce oznacza, że nie sposób go zastosować do nowego rodzaju uproszczonego połączenia spółek sióstr. W związku z tym należy się przyjrzeć powołanemu już przy okazji omawiania podziału przepisowi z art. 12 ust. 1 pkt 8d Ustawy o CIT. Jednak i ten przepis nie wydaje się być adekwatny do połączenia spółek sióstr, w przypadku którego nie dochodzi do emisji nowych udziałów i moim zdaniem nie powinien on być zastosowany. Zgodnie bowiem z art. 12 ust. 1 pkt. 8d Ustawy o CIT przychodem podlegającym opodatkowaniu w spółce przejmującej jest różnica pomiędzy wartością rynkową otrzymanego przez nią majątku a wartością emisyjną wydanych przez tę spółkę udziałów. Uznanie, że przepis ten powinien znajdować zastosowanie do połączenia uproszczonego spółek sióstr oznaczałoby w praktyce, że spółka przejmująca musiałaby rozpoznać przychód w wysokości wartości rynkowej otrzymanego majątku i odprowadzić od tego podatek w wysokości 19%.

O Wolf Theiss

Założona w 1957 r., kancelaria Wolf Theiss jest jedną z wiodących firm prawniczych w Europie Środkowej, Wschodniej i Południowo-Wschodniej (CEE/SEE). Zbudowaliśmy naszą reputację dzięki bezkonkurencyjnej wiedzy lokalnej, wspieranej przez nasze silne umiejętności współpracy międzynarodowej. Z 390 prawnikami w 13 krajach, ponad 80% pracy kancelarii angażujemy w transgraniczne doradztwo międzynarodowym klientom.

W Albanii, Austrii, Bośni i Hercegowinie, Bułgarii, Chorwacji, Czechach, Węgrzech, Polsce, Rumunii, Serbii, Słowacji, Słowenii i Ukrainie Wolf Theiss reprezentuje lokalne i międzynarodowe przedsiębiorstwa przemysłowe, handlowe i usługowe, jak również banki i firmy ubezpieczeniowe. Łącząc prawo i biznes, Wolf Theiss opracowuje kompleksowe i konstruktywne rozwiązania w oparciu o prawne, podatkowe i biznesowe know-how.

W celu uzyskania dodatkowych informacji, prosimy o kontakt:



Karolina Stawowska

Partner

E karolina.stawowska@wolftheiss.com

T +48 512 266 167



Sign up

to receive our
latest updates
and insights