

## POŁĄCZENIA I PODZIAŁY SPÓŁEK

### ASPEKTY PRAWNE, PODATKOWE I BILANSOWE

*dr Andrzej Dmowski CFE, CICA, CPA, ACCA*

*Adwokat  
Doradca Podatkowy  
Doradca Restrukturyzacyjny*

*Partner Zarządzający  
Russell Bedford Poland*

Legal Tax Audit Accounting Corporate Finance Business Consulting Training

1

## Agenda

1. Planowanie zdarzeń restrukturyzacyjnych
  - połączenie przez przejście
  - połączenie przez zawiązanie nowego podmiotu
  - połączenia odwrotne
  - połączenia transgraniczne
  - fuzje w trybie pełnym i uproszczonym
  - wydzielenie oddziałów po połączeniu - krajowych i zagranicznych
2. Nowe zdarzenia restrukturyzacyjne w obrocie krajowym i międzynarodowym 2023 / 2024
  - krajowy podział przez wyodrębnienie
  - krajowy podział spółki osobowej SKA
  - transgraniczny podział spółek
  - transgraniczne przekształcenie spółek
3. Fuzje krajowe spółek prawa handlowego
  - zasada sukcesji - przyjęcie praw i obowiązków
  - prawa i obowiązki następcy prawnego
  - rok podatkowy w przypadku połączenia spółek kapitałowych i obowiązek złożenia zeznania podatkowego
  - plan połączenia i technika rozliczenia połączenia spółek kapitałowych
  - opodatkowanie spółki przejmowanej (łączącej się)
  - opodatkowanie udziałowców / akcjonariuszy spółki przejmowanej (łączącej się)

2 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

2

#### 4. Podziały spółek kapitałowych w ujęciu krajowym

- zasada sukcesji pełnej i ograniczonej
- rok podatkowy w przypadku podziału spółek kapitałowych i obowiązek złożenia zeznania podatkowego
- plan podziału i technika rozliczenia podziału spółki kapitałowej
- opodatkowanie udziałowców (akcjonariuszy) spółki dzielonej przez rozdzielenie / wydzielenie
- opodatkowanie odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w wyniku podziału spółki kapitałowej
- opodatkowanie spółki dzielonej w przypadku podziału
- opodatkowanie nadwyżki z objęcia (nadwyżki emisyjnej) w spółce przejmującej majątek w wyniku podziału
- opodatkowanie dopłat w gotówce
- zasady utylizacji straty spółki dzielonej
- podział spółki kapitałowej a zarzut uchylania się od opodatkowania

#### 5. Dyskusja nad wybranymi zagadnieniami

3 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

3

## **PLANOWANIE ZDARZEŃ RESTRUKTURYZACYJNYCH - ASPEKTY MIĘDZYNARODOWE I KRAJOWE**

4 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

4

#### Podstawowe rodzaje zdarzeń restrukturyzacyjnych

##### 1. Połączenia

- w trybie pełnym
- w trybie uproszczonym
- przejęcia tzw. „odwrotne”

##### 2. Podziały

- przez przejęcie
- zawiązanie nowych spółek
- przejęcie i zawiązanie (podział mieszany)
- wydzielenie

##### 3. Przekształcenia

- spółki kapitałowej w spółkę kapitałową
- spółki kapitałowej w spółkę osobową
- spółki osobowej w spółkę kapitałową
- spółki osobowej w spółkę osobową
- przedsiębiorstwa osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą w spółkę kapitałową
- przekształcenie spółki cywilnej w spółkę prawa handlowego (osobową / kapitałową)

5 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

5

#### 4. Transakcje na aktywach

- aporty do spółek kapitałowych i osobowych
- wymiana udziałów
- sprzedaż aktywów

#### 5. Procedura likwidacyjna

#### 6. Procedury restrukturyzacyjne

- postępowanie o zatwierdzenie układu
- przyspieszone postępowanie układowe
- postępowanie układowe
- postępowanie sanacyjne

#### Procedury transgraniczne

##### A. Połączenie transgraniczne

Pytanie - czy w chwili obecnej dopuszczalny jest:

##### B. Podział transgraniczny

C. Trzygraniczne przekształcenie powodujące zmianę miejsca siedziby pomiędzy krajami EU

D. Procedury restrukturyzacyjne transgraniczne???

6 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

6

**Podstawowe dyrektywy z zakresu prawa podatkowego (podatki bezpośrednie):**

- Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.Urz.U.E.L Nr 46)
- 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 z dnia 19 października 2009 r. (Dz.Urz.U.E.L Nr 310, str. 34) - jest to wersja ujednolicona dyrektywy 90/434/EWG
- Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu **opodatkowania** mającego zastosowanie w przypadku **spółek dominujących i spółek zależnych** różnych państw członkowskich
- Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich
- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG DYREKTYWA RADY 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (**ATAD I**)
- Dyrektywa Rady (UE) 2017/952 zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (**ATAD II**)

7 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

7

**Podstawowe dyrektywy z zakresu prawa podatkowego (podatki bezpośrednie):**

- 22 grudnia 2021r. Komisja Europejska opublikowała projekt Dyrektywy znanej jako **ATAD III**, nakreślającej zasady **zapobiegania nadużywaniu spółek fasadowych do celów podatkowych**, zmieniającej Dyrektywę 2011/16/UE.
- Nowa Dyrektywa ma zostać **przyjęta przez państwa członkowskie do 30 czerwca 2023 roku i ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2024 roku.**
- Projekt dotyczy spółek, które są rezydentami podatkowymi Unii Europejskiej, przeprowadzają transakcje transgraniczne i są uprawnione do uzyskania certyfikatu rezydencji podatkowej w państwie członkowskim.
- **Przedsiębiorstwo uznawane jest za podmiot wysokiego ryzyka w świetle Dyrektywy a tym samym za spółkę fasadową**, jeżeli spełnione są następujące wymagania:
  - ponad 75% przychodów uzyskanych przez przedsiębiorstwo w poprzednich dwóch latach podatkowych to przychody pasywne
  - spółka prowadzi działalność transgraniczną
  - w poprzednich dwóch latach podatkowych przedsiębiorstwo zleciło w drodze outsourcingu zarządzanie bieżącą działalnością i podejmowanie istotnych decyzji

**KONSEKWENCJE BRAKU SPEŁNIENIA WYMOGÓW W ZAKRESIE SUBSTRATU MAJĄTKOWO-OSOBOWEGO**

- Nieuwzględnienie przez państwa członkowskie UE umów ani innych instrumentów przewidujących wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dochodu. Jednakże państwa członkowskie mogą skorzystać z tzw. podejścia „look-through”
- Udziałowiec z UE jest opodatkowany w taki sposób jak z tytułu dochodów uzyskanych zgodnie z zasadami prawa krajowego,
- Przedsiębiorstwo **nie otrzyma certyfikatu rezydencji podatkowej**,

8 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

8

**Podstawowe dyrektywy z zakresu prawa handlowego:**

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/35/UE z dnia 5 kwietnia 2011 r. dotycząca łączenia się spółek akcyjnych - tzw. Trzecia Dyrektywa
- Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 grudnia 1982 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu dotycząca podziału spółek akcyjnych - 82/891/EWG
- Dyrektywa 2005/56/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 2005 r. w sprawie transgranicznego łączenia się spółek kapitałowych - tzw. Dziesiąta Dyrektywa
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/102/WE z dnia 16 września 2009 r. w sprawie prawa spółek, dotycząca jednoosobowych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (wersja ujednolicona) z dnia 16 września 2009 r. (Dz.Urz.U.E.L Nr 258)
- Jedenasta Dyrektywa Rady z dnia 21 grudnia 1989 r. dotycząca wymogów ujawniania informacji odnośnie do oddziałów utworzonych w Państwie Członkowskim przez niektóre rodzaje spółek podlegające prawu innego państwa z dnia 21 grudnia 1989 r. (Dz.Urz.U.E.L Nr 395)
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1132 w sprawie niektórych aspektów prawa spółek (tekst jednolity) z dnia 14 czerwca 2017 r. (Dz.Urz.U.E.L Nr 169)
- **Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2121 z dnia 27 listopada 2019 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek z dnia 27 listopada 2019 r. (Dz.Urz.U.E.L Nr 321)**

9 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

9

**Projekt ustawy z dnia 12 października 2022 r. o zmianie ustawy - Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw**

Ustawa:

- 1) w zakresie swojej regulacji wdraża dyrektywę 2019/1151 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 czerwca 2019 r. zmieniającą dyrektywę 2017/1132 w odniesieniu do stosowania narzędzi i procesów cyfrowych w prawie spółek (Dz. Urz. UE L 186/80 z 11.07.2019, str. 80-104);
- 2) w zakresie swojej regulacji wdraża dyrektywę 2019/2121 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 listopada 2019 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2017/1132 w odniesieniu do transgranicznego przekształcania, łączenia i podziału spółek (Dz.U. L 321 z 12.12.2019, str. 1-44).
- 2) Niniejszą ustawą zmienia się ustawy: ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; ustawę z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sadowym; ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa; ustawę z dnia 24 maja 2000 r. o Krajowym Rejestrze Karnym; ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; ustawę z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów oraz ustawę z dnia 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy.

10 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

10

**Proponowana nowelizacja Ustawy o PIT oraz Ustawy o CIT oraz Ordynacji podatkowej w związku ze zmianami KSH wprowadza - m.in.:**

- pojawienie się nowego sposobu podziału spółki, jakim jest podział przez wyodrębnienie oraz zasad podziałów transgranicznych;
- dodanie do Ordynacji podatkowej całego nowego działu (Dział IIIC), który reguluje zasady wydawania opinii przez szefa KAS w zakresie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki;
- szef KAS na wniosek o wydanie zaświadczenia o zgodności z prawem polskim przekształcenia, połączenia lub podziału transgranicznego, złożony przez zarząd spółki, która bierze udział w jednym ze wspomnianych wyżej działań, będzie zobligowany do wydania opinii w tej sprawie, bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie miesiąca od dnia otrzymania wniosku;
- w przypadkach uzasadnionych złożonością sprawy, wymagających uwzględnienia dodatkowych informacji lub przeprowadzenia dodatkowych czynności wyjaśniających, termin ten może być przedłużony, nie więcej jednak niż o 3 miesiące.
- Powyższe wynika z treści proponowanego w Ustawie art. 119zzl OP, który odsyła do przepisów dot. połączeń transgranicznych w KSH oraz art. 119zzm.

11 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

11

- Z treści nowelizowanych przepisów KSH wynika, że złożenie omawianego wniosku będzie obowiązkowe;
- Bez otrzymania od Szefa KAS opinii, sąd rejestrowy nie wyda zaświadczenia o zgodności z prawem polskim np. transgranicznego połączenia / podziału;
- Opinię oraz zaświadczenie należy obowiązkowo dołączyć do zgłoszenia połączenia do sądu rejestrowego;
- Wniosek należy złożyć do sądu rejestrowego, który następnie przekazuje go do właściwego organu podatkowego;

**Przedmiotem opinii** wydawanej przez szefa KAS jest w szczególności:

- ocena, że nie istnieje uzasadnione przypuszczenie, iż dokonanie transgranicznego przekształcenia, połączenia albo podziału spółki może np. stanowić unikaniu opodatkowania, oraz
- potwierdzenie, że są zaspokojone lub zabezpieczone zobowiązania pieniężne spółki wobec organów podatkowych lub niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym.

12 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

12

Szef KAS odmówi wydania opinii, jeżeli okoliczności sprawy wskazują na istnienie uzasadnionego przypuszczenia, że:

- 1) transgraniczne przekształcenie, połączenie albo podział może:
  - a) stanowić czynność lub element czynności unikania opodatkowania;
  - b) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści; lub
  - c) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w ustawie o VAT;
- 2) nie zostaną zaspokojone lub nie zostały zabezpieczone zobowiązania pieniężne i niepodatkowe należności budżetowe.

Co ważne, wydanie opinii nie stanowi przeszkody do prowadzenia wobec spółki czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

- W przypadku wydania opinii, sąd rejestrowy wydaje spółce zaświadczenie o zgodności z prawem polskim połączenia / podziału transgranicznego w terminie trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku i wpisuje do rejestru np. wzmiankę o połączeniu / podziale transgranicznym, chyba że stwierdzi, że połączenie / podział transgraniczny służy popełnieniu nadużycia, naruszenia lub obejścia prawa;
- Dodatkowo, jeżeli sąd rejestrowy ma poważne wątpliwości wskazujące na to, że połączenie transgraniczne służy popełnieniu nadużycia, naruszenia lub obejścia prawa, może zwrócić się o opinię do właściwych organów w celu zbadania określonego zakresu działalności spółki. Do celów tej oceny może zasięgnąć opinii biegłego;
- Aczkolwiek, jeżeli połączenie transgraniczne prowadzioby do posiadania miejsca rzeczywistego zarządzania lub działalności gospodarczej spółki przejmującej albo nowo zawiązanej w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub państwie-stronie umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w którym spółka ma być zarejestrowana po dniu połączenia, domniemywa się, że brak jest okoliczności wskazujących na nadużycie, naruszenie lub obejście prawa;

Treść projektu:

<http://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3191>

**PODSUMOWANIE NOWYCH REGULACJI W ZAKRESIE  
„POLSKIEGO ŁADU” DOT. ZDARZEŃ  
RESTRUKTURYZACYJNYCH  
2022**

15 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

15

**Dodatkowe restrykcje w zakresie transakcji restrukturyzacyjnych (również w PIT)**

Wprowadzone zostały również kolejne dwa warunki, których spełnienie umożliwia skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodów z tzw. „wymiany udziałów” określonej w art. 24 ust. 8a ustawy o PIT (odpowiednio art. 12 ust. 4d ustawy o CIT). Występowały dwa warunki, których nie spełnienie pozbawiało prawa do zastosowania zwolnienia z wymiany udziałów (odpowiednio art. 24 ust. 8b ustawy o PIT i art. 12 ust. 11 ustawy o CIT):

- 1) spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy lub są spółkami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz
- 2) wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej.

Zmiana rozszerza katalog warunków, które muszą być spełnione, żeby podatnik mógł skorzystać preferencji w opodatkowaniu dochodów w związku z wymianą udziałów. Do katalogu warunków, których nie spełnienie pozbawia prawa do skorzystania z tej preferencji podatkowej dodane zostały dwa kolejne warunki (pkt 3 i 4).

16 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

16



Dodatkowe restrykcje w zakresie transakcji restrukturyzacyjnych (również w PIT)

- 3) wnoszone przez wspólnika udziały (akcje) nie zostały nabyte lub objęte w wyniku transakcji wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku łączenia lub podziału podmiotów,
- 4) wartość nabywanych przez wspólnika udziałów (akcji) przyjęta dla celów podatkowych jest nie wyższa niż wartość wnoszonych przez tego wspólnika udziałów (akcji), jaka byłaby przyjęta dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do wymiany udziałów.

W praktyce oznacza to, że przykładowo wspólnik, który w przeszłości objął udziały w wyniku transakcji połączenia lub podziału spółek, automatycznie może zostać pozbawiony prawa do skorzystania z neutralności podatkowej przy późniejszej wymianie udziałów. Analogicznie, jeżeli podatnik będzie chciał dokonać „dwukrotnej” wymiany udziałów (np. wniósł udziały do spółki A w zamian za jej akcje i następnie planuje wnieść akcje spółki A do kolejnej spółki), to druga wymiana udziałów byłaby wyłączonej ze zwolnienia podatkowego. **Bez znaczenia miałoby być w takim przypadku posiadanie uzasadnienia ekonomicznego.**

Obecnie - co do zasady - dochód (przychód) wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej nie podlega opodatkowaniu w momencie połączenia lub podziału, a dopiero w momencie odpłatnego zbycia udziałów (akcji). W takim przypadku kosztem uzyskania przychodu są wydatki na nabycie udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej.

Dodatkowe restrykcje w zakresie transakcji restrukturyzacyjnych (również w PIT)

Ustawa ogranicza neutralność łączenia i podziału spółek jedynie do pierwszej takiej transakcji. Warunkiem neutralności podatkowej będzie więc brak wcześniejszych działań reorganizacyjnych w odniesieniu do spółki przejmowanej. Ustawą zostało wprowadzone więc ograniczenie z korzystania z przesunięcia momentu opodatkowania dochodu z podziału lub łączenia spółek. Jak już wspomniano, nowelizacja wprowadziła do ustawy o PIT i ustawy o CIT **dwóch nowych warunków, które muszą być spełnione łącznie, aby czynność była neutralna podatkowo:**

- udziały wspólnika w spółce przejmowanej lub dzielonej nie mogły zostać nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów ani przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów,
- przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną nie może być wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału.

Tak więc nie będzie podatku w momencie transakcji, a dopiero w momencie zbycia przydzielonych udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej, ale tylko jeżeli spełnione zostaną oba ww. warunki łącznie.

**Możliwe opodatkowanie transakcji aportowych (również w PIT)**

Zmiana dotyczy także ograniczenia ze zwolnienia opodatkowania przychodów z objęcia udziałów (akcji) za wkład niepieniężny, jeżeli przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa (zmiana nastąpi w art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b ustawy o CIT oraz w art. 21 ust. 1 pkt 109 ustawy o PIT). Przychody takie są zwolnione z podatku dochodowego w 2021.

Ustawa zakłada natomiast dodatkowy warunek, od którego spełnienia ma zależeć neutralność podatkowa.

Aport będzie nieopodatkowany, tylko jeżeli spółka go otrzymująca przyjmie dla celów podatkowych składniki wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (ZCP) w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład.

Ustawodawca określił również, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 109 będzie mieć zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy spółka przejmująca majątek podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do EOG od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

19 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

19

**POŁĄCZENIE - PODATKI DOCHODOWE**

- SKUTKI W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH (DLA SPÓŁKI PRZEJĘTEJ, SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ I UDZIAŁOWCA (AKCJONARIUSZA) SPÓŁEK ŁĄCZONYCH)
- USTALENIE WARTOŚCI PODATKOWEJ UDZIAŁÓW (AKCJI) OBJĘTYCH W RAMACH POŁĄCZENIA SPÓŁEK
- KOSZTY KONSOLIDACJI
- ROZLICZANIE STRAT PODATKOWYCH
- ZASADY AMORTYZACJI
- ZAMKNIĘCIE ROKU PODATKOWEGO
- OBOWIĄZKI SPRAWOZDAWCZE

**POŁĄCZENIE - PODATEK VAT ORAZ PCC**

- POŁĄCZENIE A ROZLICZENIA W PODATKU VAT
- OPODATKOWANIE PCC POŁĄCZENIA
- SKUTKI PODATKOWE W INNYCH PODATKACH

20 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

20

## ŁĄCZENIE SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH

Połączenie może być dokonane:

1. przez przeniesienie całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) za udziały lub akcje, które spółka przejmująca wydaje wspólnikom spółki przejmowanej (łączenie się przez przejęcie).
2. przez zawiązanie spółki kapitałowej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek za udziały lub akcje nowej spółki (łączenie się przez zawiązanie nowej spółki).

Wspólnicy spółki przejmowanej lub spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki mogą otrzymać:

- obok udziałów lub akcji spółki przejmującej bądź spółki nowo zawiązanej
- dopłaty w gotówce, nie przekraczające łącznie 10% wartości bilansowej przyznanych udziałów albo akcji spółki przejmującej, bądź 10% wartości nominalnej przyznanych udziałów albo akcji spółki nowo zawiązanej.

21 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

21

## Połączenia przedsiębiorstw Ogólne zasady połączenia przedsiębiorstw w myśl KSH

**Zakres podmiotowy:**

spółki kapitałowe, spółki kapitałowe i osobowe, ale w przypadku połączenia spółki kapitałowej z spółką osobową spółką przejmującą może być wyłącznie spółka kapitałowa.

**Spółki osobowe** mogą się łączyć między sobą tylko przez zawiązanie spółki kapitałowej

**Spółki w likwidacji lub upadłości** - nie można łączyć spółek w upadłości ani spółek w likwidacji, jeżeli rozpoczęty został podział majątku.

22 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

22

DZIEŃ POŁĄCZENIA I ROK PODATKOWY

Art. 493 KSH:

Połączenie następuje z dniem wpisu połączenia spółki przejmującej albo nowo zawiązanej do rejestru (skutek wykreślenie spółek przejmowanych i łączonych)

- wpis połączenia
- powiadomienie spółek
- skutki
  - sukcesja podatkowa
  - zamknięcie ksiąg
  - zakończenie roku podatkowego

Wpis do rejestru powoduje wykreślenie z rejestru spółki przejmowanej (rozwiązanie spółki bez likwidacji)

Wykreślenie spółki przyłączanej następuje z urzędu.

**Połączenia przedsiębiorstw**  
**Ogólne zasady połączenia przedsiębiorstw**  
**w myśl KSH**

**Sukcesja prawna (z pewnymi wyjątkami) - art. 493 KSH**

Spółka przejmowana albo spółka nowo zawiązana wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki spółek, chyba że odrębne przepisy, ustawy, koncesje, pozwolenia itp. stanowią inaczej.

Ograniczona sukcesja w przypadku rozliczania poniesionych strat podatkowych.

## Połączenia przedsiębiorstw Ogólne zasady połączenia przedsiębiorstw w myśl KSH

### Odrębne zarządzanie majątkiem łączących się spółek

Majątek każdej z połączonych spółek powinien być zarządzany przez spółkę przejmującą bądź spółkę nowo zawiązaną **oddzielnie**, aż do dnia zaspokojenia lub zabezpieczenia wierzycieli, których wierzytelność powstała przed dniem połączenia a którzy przed upływem 6 miesięcy od dnia ogłoszenia o połączeniu zażądali na piśmie zapłaty.

Za prowadzenie oddzielnego zarządu członkowie organu spółki przejmującej lub nowo zawiązanej odpowiadają solidarnie

25 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

25

## Procedura połączenia spółek kapitałowych

Faza czynności przygotowawczych

Faza właścicielska (podjęcie niezbędnych uchwał)

Faza czynności prawnych (rejestracja połączenia w sadzie rejestrowym)

Rachunkowe rozliczenie połączenia

Skutki podatkowe połączenia

26 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

26

## Faza czynności przygotowawczych

- Analizy prawno finansowe
- Wyceny wartości łączących się spółek - ustalenie parytetu wymiany akcji
- Przygotowanie i uzgodnienie planu połączenia wraz z wymaganymi załącznikami (art. 499 KSH)
- Sprawozdanie zarządu dla akcjonariuszy (dlaczego i na jakich warunkach się łączymy (art. 501 KSH)
- Zgłoszenie zamiaru planu połączenia w sądzie rejestrowym z wnioskiem o wyznaczenie biegłego rewidenta badającego plan połączenia (art. 500 KSH). Możliwość zaniechania badania planu połączenia (art. 503 KSH)
- Dwukrotne zawiadomienie wspólników o planie połączenia i zwołania walnego zgromadzenia w celu podjęcia uchwał (art. 504 KSH)

27 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

27

## Plan Połączenia

Plan połączenia powinien zawierać co najmniej:

- typ, firmę i siedzibę każdej z łączących się spółek, sposób łączenia, a w przypadku połączenia przez zawiązanie nowej spółki - również typ, firmę i siedzibę tej spółki,
- stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki przejmowanej bądź spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki na udziały lub akcje spółki przejmującej bądź spółki nowo zawiązanej i wysokość ewentualnych dopłat,
- zasady dotyczące przyznania udziałów albo akcji w spółce przejmującej bądź w spółce nowo zawiązanej,
- dzień, od którego przyznane udziały lub akcje uprawniają do uczestnictwa w zysku spółki przejmującej bądź spółki nowo zawiązanej,
- prawa przyznane przez spółkę przejmującą bądź spółkę nowo zawiązaną wspólnikom oraz osobom szczególnie uprawnionym w spółce przejmowanej bądź w spółkach łączących się przez zawiązanie nowej spółki,
- szczególne korzyści dla członków organów łączących się spółek, a także innych osób uczestniczących w połączeniu, jeżeli takie zostały przyznane.

28 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

28

## Plan Połączenia

Do planu połączenia należy dołączyć:

- projekt uchwał o połączeniu spółek,
- projekt zmian umowy albo statutu spółki przejmującej bądź projekt umowy albo statutu spółki nowo zawiązanej,
- **ustalenie wartości majątku** spółki przejmowanej bądź spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o ogłoszenie planu połączenia,
- **oświadczenie zawierające informacje o stanie księgowym spółki** sporządzoną dla celów połączenia na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o zamiarze połączenia, przy wykorzystaniu tych samych metod i w takim samym układzie jak ostatni bilans roczny.

29 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

29

## Parytet wymiany - wycena

Art. 501 § 1 Zarząd każdej z łączących się spółek sporządza pisemne sprawozdanie uzasadniające połączenie, jego podstawy prawne i uzasadnienie ekonomiczne, a zwłaszcza **stosunek wymiany udziałów lub akcji**, o którym mowa w art. 499 § 1 pkt 2. W przypadku szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji łączących się spółek, sprawozdanie powinno wskazywać na te trudności.

Art. 503 § 1. Biegły (...) sporządzi na piśmie szczegółową opinię i złoży ją wraz z planem połączenia sądowi rejestrowemu oraz zarządom łączących się spółek. Opinia ta powinna zawierać co najmniej:

- 1) stwierdzenie, czy stosunek wymiany udziałów lub akcji, o którym mowa w art. 499 § 1 pkt 2, został ustalony należycie;
- 2) **wskazanie metody albo metod użytych dla określenia proponowanego w planie połączenia stosunku wymiany udziałów lub akcji** wraz z oceną zasadności ich zastosowania;
- 3) wskazanie szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji łączących się spółek.

30 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

30

## Faza czynności właścicielskich

Podjęcie uchwały o połączeniu przez zgromadzenie wspólników/akcjonariuszy każdej ze spółek (art. 506 KSH)

Uchwała o połączeniu: wymagana większość  $\frac{3}{4}$  głosów reprezentujących co najmniej połowę kapitału zakładowego, chyba że umowa spółki lub statut spółki przewiduje surowsze warunki.

W spółkach publicznych podjęcie uchwały wymaga większości  $\frac{2}{3}$  głosów oddanych, chyba że statut spółki przewiduje surowsze warunki.

## Faza rejestracji i ogłoszenia

Zgłoszenie przez każdy z zarządów spółek uchwał o połączeniu do sądu rejestrowego (art. 506 Ksh)

Ogłoszenie połączenia na wniosek spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej (art. 508 Ksh)



## Uprozczone procedury połączenia

W przypadku połączenie **bez podwyższenia kapitału** (matka/córka) można zaniechać sprawozdania zarządu, podjęcia uchwały o połączeniu oraz poddanie planu połączenia badaniu przez biegłego rewidenta

W przypadku **połączenia sp. z o.o. których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne w liczbie nie przekraczającej 10 osób nie stosuje się przepisów** o ogłoszeniu planu połączenia (art. 500 paragraf 2 KSH)

- badaniu planu połączenia przez biegłego rewidenta ( art. 502-503 KSH)
- o zawiadomieniu wspólników w celu podjęcia uchwał (ar. 504 KSH)

Można zaniechać badania planu połączenia przez biegłego rewidenta jeżeli wszyscy wspólnicy w każdej z łączących się spółek wyrazili na to zgodę (art. 503 KSH).

## POŁĄCZENIA - ASPEKTY PODATKOWE I BILANSOWE

## Łączenie spółek kapitałowych

### PRAWA I OBOWIĄZKI NASTĘPCY PRAWNEGO

494 (1) KSH: sukcesja generalna obejmuje

- prawa i obowiązki
- zezwolenia, koncesje i ulgi (chyba że ustawa lub decyzja stanowi inaczej)

Art. 93. § 1 OP - Osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się:

- 1) osób prawnych,
- 2) osobowych spółek handlowych,
- 3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych

- wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby prawnej łączącej się przez przejęcie:

- 1) innej osoby prawnej (osób prawnych),
- 2) osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych).

## ŁĄCZENIE SPÓŁEK KAPITAŁOWYCH odliczenie straty podatkowej spółek przejmowanych (łączących się)

Strata z lat ubiegłych spółki przejmowanej lub spółek zawiązujących nową spółkę  
ROK 2017 / 2018 / 2019

Art. 7 ust. 3 pkt 4 updop

przy ustalaniu dochodu / straty stanowiących podstawę opodatkowania

nie uwzględnia się strat przedsiębiorców łączonych i przejmowanych  
w razie łączenia przedsiębiorców.

Art. 7 ust. 4. updop

Przy ustalaniu straty **nie uwzględnia się** przychodów i kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 3, a w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, także straty przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych, z **wyjątkiem spółek przekształconych w inne spółki.**

- Zasady rozliczania straty podatkowej - zmiany od 2019

Art. 7 ust. 5 przewiduje zmiany w sposobie rozliczania straty podatkowej.

Od 1 stycznia 2019 r. podatnicy mogą to zrobić na dotychczasowych zasadach lub obniżyć **jednorazowo** dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą **5 000 000 zł**, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

**Strata z lat ubiegłych spółki przejmowanej lub spółek zawiązujących nową spółkę**

**AKTUALNE PRZEPISY**

Art. 7 ust. 3. Przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

4) strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych - w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę;

5) strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji;

6) strat instytucji kredytowej związanych z działalnością oddziału tej instytucji, którego składniki majątkowe zostały wniesione do spółki tytułem wkładu niepieniężnego na utworzenie banku na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1896, z późn. zm.26);

Zmiany w Ustawie CIT od 1 stycznia 2021 r.

Ograniczenie możliwości rozliczania strat podmiotów przejmujących

Art. 7 ust. 3 pkt 7

3. Przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

7) strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:

- a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części jest inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub
- b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.

39 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

39

## Łączenie spółek kapitałowych

Rok podatkowy

ZAMKNIĘCIE KSIĄG RACHUNKOWYCH

PRZEJĘCIE

- księgi zamyka się w jednostce przejmowanej
- na dzień połączenia (na dzień wpisu do rejestru tego połączenia),

ŁĄCZENIE

- w jednostkach łączących się
- na dzień poprzedzający dzień połączenia jednostek (na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia)

NIGDY NIE ZAMYKA SIĘ KSIĄG W JEDNOSTCE PRZEJMUJĄCEJ!

40 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

40

## Łączenie spółek kapitałowych

### DZIEŃ POŁĄCZENIA I ROK PODATKOWY

#### WYJATEK !!!

- można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych, gdy w myśl UOR rozliczenie przejęcia jednostki następuje metoda łączenia udziałów i nie powoduje powstania nowej jednostki

#### Koniec roku podatkowego - art. 8 ust. 6 updop

- U spółki przejmującej: ostatni dzień przyjętego roku podatkowego
- U spółki przejmowanej: dzień połączenia
- U spółek łączących się: dzień poprzedzający dzień połączenia
- U spółki nowozawiazonej: ostatni dzień przyjętego roku podatkowego

## Łączenie spółek kapitałowych

### Łączenie się spółek - ujęcie rachunkowe

- Art. 44b ust. 1 RachU - Rozliczenie połączenia metoda nabycia polega na sumowaniu poszczególnych pozycji aktywów i pasywów spółki przejmującej, według ich wartości księgowej, z odpowiednimi pozycjami aktywów i pasywów spółki przejętej, według ich wartości godziwej ustalonej na dzień ich połączenia.  
(powstaje goodwill)
- Art. 43c ust. 3 RachU - Łączenie metoda łączenia udziałów polega na sumowaniu poszczególnych pozycji odpowiednich aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów połączonych spółek, według stanu na dzień połączenia, po uprzednim doprowadzeniu ich wartości do jednolitych metod wyceny i dokonaniu wyłączeń, o których mowa w ust. 4 i 5.  
(zsumowanie wartości księgowej - nie powstaje goodwill)

## OPODATKOWANIE SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIAZANEJ)

(OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ /  
NOWO ZAWIAZANEJ)

## Łączenie spółek kapitałowych

OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIAZANEJ)

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

### Art. 7b. [Przychody z zysków kapitałowych]

1. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:

- 1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:
  - m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:
    - przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
    - przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
    - przychody spółki dzielonej;

## Łączenie spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

#### ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

#### Art. 12. [Przychody]

1. 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;

Art. 12 ust 4. 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;

#### ROK 2022

3e) w przypadku, o którym mowa w **ust. 1 pkt 8c**, **wartości tych składników** majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w drodze łączenia lub podziału podmiotów, **które:**

- a) **spółka przejmująca przyjęła dla celów podatkowych w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego oraz**
- b) **spółka przejmująca przypisała do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym za pośrednictwem zagranicznego zakładu;**

## Łączenie spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

#### „POLSKI ŁAD” - ROK 2022

#### Art. 12. [Przychody]

1. 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;~~

- pkt 8c otrzymuje brzmienie:

„8c) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału **wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części przewyższającej wartość przyjętą dla celów podatkowych składników tego majątku, nie wyższą od wartości rynkowej tych składników;**”;

- po pkt 8c dodaje się pkt 8d-8f w brzmieniu:

„8d) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału **wartość rynkowa majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w części przewyższającej wartość emisyjną udziałów** (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

Art. 12 ust 4. Do przychodów nie zalicza się:

- 4) przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela;
  
- 11) (...) kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji) (AGIO), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, (...)

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

#### Art. 4a. [Słowniczek]

Ileokroć w ustawie jest mowa o:

- 16a) wartości emisyjnej udziałów (akcji) - oznacza to cenę, po jakiej obejmowane są udziały (akcje), określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku - w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższą od wartości rynkowej tych udziałów (akcji);

47 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

47

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

#### PODSUMOWANIE - 2018 / 2019 / 2020 / 2021

ZASADA -

W przypadku połączenia - dla spółki przejmującej - nie stanowi przychodu do opodatkowania - cała wartości majątku spółki przejmowanej odpowiadająca wartości emisyjnej udziałów / akcji (cenie objęcia, nie niższej od wartości rynkowej wydanych udziałów / akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych

NIE MA JUŻ POJĘCIA - NADWYŻKI PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ) NAD WARTOŚCIĄ WYDANYCH UDZIAŁÓW LUB AKCJI

48 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

48



OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

Wyjątek 1 (nadużycie prawa)

Rok 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 12 ust. 13. Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

Art. 12 ust. 14. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 13 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

Wyjątek 1 (nadużycie prawa)

PODSUMOWANIE - 2018 / 2019 / 2020 / 2021

WYJĄTEK - Cała wartości majątku spółki przejmowanej przejęta przez spółkę przejmującą stanowi przychód podlegający opodatkowaniu u spółki przejmującej

NIE MA JUŻ POJĘCIA - NADWYŻKI PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ) NAD WARTOŚCIĄ WYDANYCH UDZIAŁÓW LUB AKCJI

OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Wyjątek 1 (nadużycie prawa) - Metoda opodatkowania:

Podatnik: spółka przejmująca lub nowo zawiązana

Podstawa opodatkowania =

- wartość otrzymanego majątku spółki przejmowanej

X 19% (Art. 12 - przychody z „działalności gospodarczej”)

dochód ten określa się na dzień wykreślenia spółki przejmowanej z rejestru

OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Wyjątek 2 (mniejszościowy udziałowiec / akcjonariusz spółki przejmowanej)

Art. 12 ust 4. Do przychodów nie zalicza się:

- 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%;

## Łączenie spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Wyjątek 2 (mniejszościowy udziałowiec / akcjonariusz spółki przejmowanej)

- Metoda opodatkowania

Podatnik: spółka przejmująca

Podstawa opodatkowania =

(wartość przejętego majątku X procentowy udział w kapitale zakładowym spółki przejmowanej)

minus

koszty uzyskania przychodu (art. 16 ust 1 pkt 8c) obliczone zgodnie z art. 15 ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8;

X 19% (Art. 12 - przychody z „działalności gospodarczej”)

dochód ten określa się na dzień wykreślenia spółki przejmowanej z rejestru

## Łączenie spółek kapitałowych

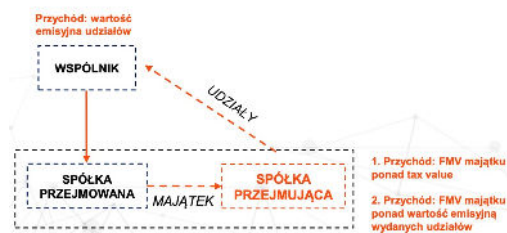
### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

„POLSKI ŁAD” - ROK 2022

**Nowe warunki neutralności podatkowej:**

- warunek kontynuacji wyceny podatkowej przejmowanych składników
- warunek przypisania przejmowanych składników do działalności w RP
- połączenia transgraniczne ze spółką przejmującą spoza PL - neutralność gdy składniki są przypisane do działalności poza PL

### **Połączenie**



## Łączenie spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ) „POLSKI ŁAD” - ROK 2022

Uzasadnienie do projektu ustawy:

- „projekt przewiduje regulacje dotyczące reorganizacji podmiotów (w ramach wymiany udziałów, łączenia, podziału, aportu), w tym mającej charakter transgraniczny, poprzez uszczelnienie obecnie istniejących przepisów, tj. **zapewnienie neutralności podatkowej restrukturyzacji w przypadku:**
  - **kontynuacji wyceny restrukturyzowanego majątku,**  
a w przypadku udziałów (akcji) **zapewnienie tej neutralności dla pierwszej wymiany udziałów, łączenia lub podziału.”**

Wskazanie kolejnego warunku, którego spełnienie determinuje neutralność podatkową:

- **ograniczenie wyłączenia z przychodów** po stronie spółki przejmującej w przypadku połączenia/podziału spółek **do wartości podatkowej wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego.**

## Łączenie spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA SPÓŁKI PRZEJMOWANEJ „POLSKI ŁAD” - ROK 2022

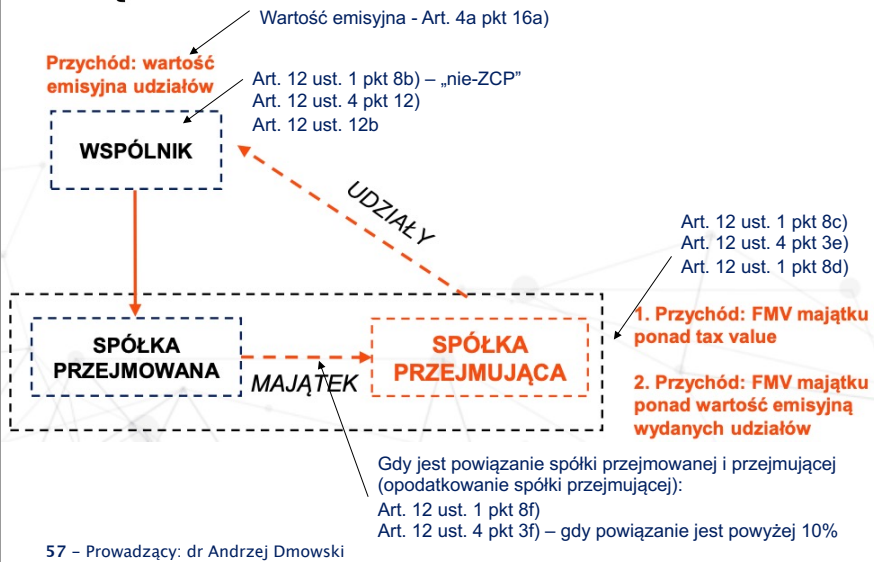
Wskazanie kolejnych warunków, których spełnienie determinuje neutralność podatkową:

- udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów

oraz

- przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, nie jest wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału,

## Połączenie



57

## OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA SPÓŁKI PRZEJMOWANEJ

58 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

58

## Łączenie spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA SPÓŁKI PRZEJMOWANEJ

Osoba prawna

Rok 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 12 ust 4. Do przychodów nie zalicza się:

12) w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 1 pkt 68b, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość ~~nominalną~~ emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;

Przesunięcie opodatkowania do momentu zbycia udziałów otrzymanych w wyniku połączenia

Rok 2022

12) w przypadku połączenia lub podziału spółek, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, o którym mowa w ust. 1 pkt 8ba, jeżeli:

- a) udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów oraz
- b) przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną nie jest wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału;

59 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

59

## Łączenie spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA SPÓŁKI PRZEJMOWANEJ

Osoba prawna

Wyjątek (nadużycie prawa)

ROK 2017

Zasada braku opodatkowania nie ma jednak zastosowania, gdy połączenie spółek:

- nie jest przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych
- głównym bądź jednym z głównych celów takiej operacji jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania

Rok 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Przychodem jest ~~wartość nominalna~~ wartość emisyjna (nie niższa niż wartość rynkowa) udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą

Opodatkowanie na zasadach ogólnych - Stawka podatku: 19% (Art. 12 - przychody z „działalności gospodarczej”)

Art. 12 ust 13. Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

14. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 13 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

60 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

60

OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA SPÓŁKI PRZEJMOWANEJ - PIT

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

8. W przypadku połączenia lub podziału spółek, (...), dochód (przychód) wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej, stanowiący nadwyżkę wartości nominalnej udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną nad wydatkami na nabycie (objęcie) udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, nie podlega opodatkowaniu w momencie połączenia lub podziału spółek; przy ustalaniu dochodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej wspólnik ustala koszt uzyskania przychodów na podstawie:
- 1) art. 22 ust. 1f - jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny;
  - 2) art. 23 ust. 1 pkt 38 - jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały nabyte albo objęte za wkład pieniężny;
  - 3) wysokości wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki dzielonej, ustalonych zgodnie z pkt 1 lub 2, w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego wspólnika wartość nominalna unieścieżnianych wydzielonej części (akcji) majątku w spółki dzielonej spółce do wartości nominalnej majątku udziałów spółki (akcji) dzielonej bezpośrednio przed podziałem;
- (pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółek podzielonych przez wydzielenie.)

61 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

61

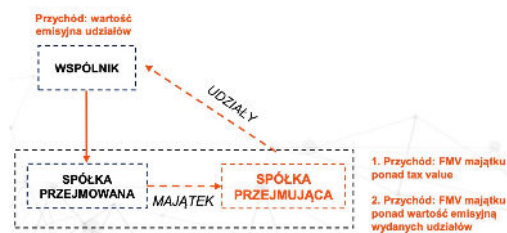
OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA SPÓŁKI PRZEJMOWANEJ

„POLSKI ŁĄD” - ROK 2022

**Nowe warunki neutralności podatkowej dla wspólników spółek przejmowanych:**

- neutralność jeśli udziały w podmiocie przejmowanym / dzielonym nie zostały nabyte w ramach wcześniejszych reorganizacji (podział, połączenie, wymiana udziałów)
- wartość podatkowa udziałów w spółce przejmującej nie jest wyższa od wartości podatkowej udziałów w spółce przejmowanej gdyby nie doszło do łączenia / podziału

**Połączenie**



62 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

62

#### PODZIAŁ - PODATKI DOCHODOWE

- SKUTKI W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH W PRZYPADKU ZCP I NZCP (DLA SPÓŁKI DZIELONEJ, SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ I UDZIAŁOWCA (AKCJONARIUSZA) SPÓŁKI DZIELONEJ)
- USTALENIE WARTOŚCI PODATKOWEJ UDZIAŁÓW (AKCJI) OBJĘTYCH W RAMACH PODZIAŁU SPÓŁEK
- ROZLICZANIE PRZYCHODÓW I KOSZTÓW PRZED I PO DNIU PODZIAŁU
- OBOWIĄZKI WOBEC PRACOWNIKÓW
- ZASADY AMORTYZACJI

#### PODZIAŁ - PODATEK VAT ORAZ PCC

- PODZIAŁ A ROZLICZENIA W PODATKU VAT
- OPODATKOWANIE PCC PODZIAŁU - PRAKTYKA ORGANÓW PODATKOWYCH
- SKUTKI PODATKOWE W INNYCH PODATKACH

63 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

63

### Podział spółek kapitałowych

METODA PODZIAŁU	OPIS	ZAMKNIĘCIE KSIĄG SPÓŁKI DZIELONEJ
Przejęcie	Przeniesienie <u>całego</u> majątku spółki dzielonej na inne istniejące spółki	TAK
Zawiązanie nowych spółek	Przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na nowo zawiązane spółki	TAK
Przejęcie i zawiązanie (podział mieszany)	Przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na: - spółkę istniejącą - spółkę nowo zawiązaną	TAK
Wydzielenie	Przeniesienie <u>części</u> majątku spółki dzielonej na inne <u>istniejące</u> spółki	NIE

64 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

64



## Podział spółek kapitałowych

### Rozwiązanie spółki:

#### Art. 530 KSH:

Spółka dzielona zostaje rozwiązana bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego w dniu wykreślenia jej z rejestru (dzień podziału).

#### Dzień wydzielenia:

- Wydzielenie nowej spółki następuje w dniu jej wpisu do rejestru
- W przypadku przeniesienia części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę, wydzielenie następuje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej (dzień wydzielenia).

## Podział spółek kapitałowych

### Procedura podziału spółek kapitałowych:

Faza czynności przygotowawczych



Faza właścicielska (podejmowanie uchwał)



Faza sądowa (rejestracja i ogłoszenie podziału)

## Podział spółek kapitałowych

### Faza czynności przygotowawczych:

- Pisemne uzgodnienie planu podziału (art. 533, 534 i 536 KSH)
- Pisemne zgłoszenie do sądu rejestrowego (art. 535 § 1 i § 2 KSH)
- Ogłoszenie planu podziału (art. 535 § 3 KSH)
- Badanie przez biegłego rewidenta i sporządzenie przez niego opinii (art. 537 i 538 KSH) - wyjątki!
- Zawiadomienie wspólników o zamiarze dokonania podziału (art. 539 KSH)
- Przygotowanie przez wspólników dokumentów związanych z planem podziału (art. 540 KSH)

67 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

67

## Podział spółek kapitałowych

### Plan podziału powinien zawierać co najmniej:

- typ, firmę i siedzibę każdej ze spółek uczestniczących w podziale;
- stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki dzielonej na udziały lub akcje spółek przejmujących bądź spółek nowo zawiązanych i wysokość ewentualnych dopłat;
- zasady dotyczące przyznania udziałów lub akcji w spółkach przejmujących lub w spółkach nowo zawiązanych;
- prawa przyznane przez spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane wspólnikom oraz osobom szczególnie uprawnionym w spółce dzielonej;
- szczególne korzyści dla członków organów spółek, a także innych osób uczestniczących w podziale, jeżeli takie zostały przyznane;
- dokładny opis i podział składników majątku (aktywów i pasywów) oraz zezwoleń, koncesji lub ulg przypadających spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym;
- podział między wspólników dzielonej spółki udziałów lub akcji spółek przejmujących lub spółek nowo zawiązanych oraz zasady podziału.

68 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

68

## Podział spółek kapitałowych

### Do planu podziału należy dołączyć:

- projekt uchwały o podziale;
- projekt zmian umowy lub statutu spółki przejmującej lub projekt umowy lub statutu spółki nowo zawiązanej;
- **ustalenie wartości majątku spółki dzielonej** na określony dzień w miesiącu poprzedzającym złożenie wniosku o ogłoszenie planu podziału;
- oświadczenie zawierające informację o stanie księgowym spółki, przy wykorzystaniu tych samych metod i w takim samym układzie jak ostatni bilans roczny.

## Podział spółek kapitałowych

### Sprawozdanie zarządów uzasadniające podział:

- Zarządy spółki dzielonej i każdej spółki przejmującej sporządzają pisemne sprawozdanie uzasadniające podział spółki
- Jego podstawy prawne i ekonomiczne, a zwłaszcza stosunek wymiany udziałów lub akcji oraz kryteria ich podziału
- W przypadku szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów albo akcji spółki dzielonej, sprawozdanie powinno wskazywać na te trudności.

### Opinia biegłego:

- Biegły (...) sporządza na piśmie szczegółową opinię i składa ją wraz z planem podziału sądowi rejestrowemu oraz zarządom spółek uczestniczących w podziale. Opinia ta powinna zawierać co najmniej:
- stwierdzenie, czy stosunek wymiany udziałów lub akcji jest ustalony należyście;
- wskazanie metody albo metod użytych dla określenia proponowanego w planie podziału stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz z oceną zasadności ich zastosowania;
- wskazanie szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji dzielonej spółki.

## Podział spółek kapitałowych

### Faza właścicielska:

- Podjęcie decyzji w sprawie podziału w drodze uchwały zgromadzenia wspólników / walnego zgromadzenia spółki dzielonej oraz każdej spółki przejmującej
- Uchwała ta ma zostać powzięta większością trzech czwartych głosów, przedstawiających co najmniej połowę kapitału zakładowego, chyba że umowa albo statut spółki przewidują surowsze warunki.
- Podział spółki publicznej wymaga uchwały walnego zgromadzenia powziętej większością dwóch trzecich głosów, chyba że statut spółki przewiduje surowsze warunki.

71 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

71

## Podział spółek kapitałowych

### Faza sądowa (rejestracja i ogłoszenie podziału)

- Zarząd każdej ze spółek uczestniczących w podziale powinien zgłosić do sądu rejestrowego uchwałę o podziale spółki
- Ogłoszenie o podziale spółki jest dokonywane na wniosek spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej.
- Wykreślenie spółki dzielonej z rejestru następuje bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego i jest dokonywane z urzędu w dniu podziału

72 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

72

## Podział spółek kapitałowych

### Podział uproszczony:

W przypadku podziału przez przejęcie podział może być przeprowadzony bez powzięcia przez zgromadzenie wspólników albo walne zgromadzenie spółki dzielonej uchwały, jeżeli:

- spółki przejmujące posiadają wszystkie udziały albo akcje spółki dzielonej.
- w tym przypadku ogłoszenie albo udostępnienie planu podziału oraz udostępnienie wspólnikom dokumentów, następuje; co najmniej na miesiąc przed dniem złożenia wniosku o wykreślenie spółki dzielonej

## Podział spółek kapitałowych

### Podział spółek kapitałowych - następstwo prawno-podatkowe

#### Zasada sukcesji

Zgodnie z art. 531 § 1, 2 i 3 KSH, spółki przejmujące lub spółki nowo zawiązane powstałe w związku z podziałem wstępują z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia w prawa i obowiązki spółki dzielonej, określone w planie podziału.

Na spółkę przejmującą lub spółkę nowo zawiązaną powstałą w związku z podziałem przechodzą z dniem podziału bądź z dniem wydzielenia, w szczególności zezwolenia, koncesje oraz ulgi, pozostające w związku z przydzielonymi jej w planie podziału składnikami majątku spółki dzielonej, a które zostały przyznane spółce dzielonej, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji lub ulgi stanowi inaczej.

Od 1.03.2019 - § 2<sup>1</sup>. Spółka, która w toku postępowania o prawo objęte wydzielonym majątkiem, nabyła w wyniku podziału przez wydzielenie część majątku spółki dzielonej, wstępuje do postępowania o to prawo w miejsce spółki dzielonej bez potrzeby uzyskania zgody strony przeciwnej.

Do składników majątku spółki dzielonej nieprzypisanych w planie podziału określonej spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych.

Udział spółki przejmującej lub spółki nowo zawiązanej we współwłasności jest proporcjonalny do wartości aktywów przypadających każdej z tych spółek w planie podziału.

### Podział spółek kapitałowych - następstwo prawno-podatkowe

Za zobowiązania spółki dzielonej, nieprzypisane w planie podziału spółkom przejmującym lub spółkom nowo zawiązanym, spółki te odpowiadają solidarnie.

Zgodnie z art. 618 KSH wyżej wymienione zasady następstwa prawnego mają zastosowanie do zezwoleń, koncesji i ulg przyznanych po dniu wejścia w życie KSH tj. po dniu 1 marca 2001 r., chyba że przepisy dotychczasowe przewidywały przejście takich uprawnień na spółkę przejmującą albo spółkę nowo zawiązaną.

### Podział spółek kapitałowych - następstwo prawno-podatkowe

Art. 546 KSH

Za zobowiązania przypisane w planie podziału spółce przejmującej lub spółce nowo zawiązanej (**WAŻNE - od 1.03.2019**) SPÓŁKA DZIELONA ORAZ pozostałe spółki, na które został przeniesiony majątek spółki dzielonej, odpowiadają solidarnie przez trzy lata od dnia ogłoszenia o podziale. **Odpowiedzialność ta jest ograniczona do wartości aktywów netto przyznanych każdej spółce w planie podziału.**

Wierzyciele spółki dzielonej oraz spółki przejmującej, którzy zgłosili swoje roszczenia w okresie między dniem ogłoszenia planu podziału a dniem ogłoszenia podziału i uprawdopodobnili, że ich zaspokojenie jest zagrożone przez podział, mogą żądać zabezpieczenia swoich roszczeń.

**Wyrok SN z dnia 28 kwietnia 2016 r. V CSK 524/15**

Przepis art. 546 § 1 k.s.h. nie stanowi podstawy odpowiedzialności spółki dzielonej za jej zobowiązania, jeżeli w planie podziału zostały one przypisane spółce przejmującej

**Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 października 2012 r. III CSK 18/12**

Istota podziału dokonywanego przez przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie) polega na restrukturyzacji spółki dzielonej ze względów podmiotowych lub przedmiotowych, ale w sposób dowolny, pozostawiony uznaniu akcjonariuszy. Co do zobowiązań, rozumianych jako długi, stwierdzić należy, że treść przepisu art. 531 § 1 k.s.h. nie pozwala na przyjęcie, że na jego podstawie spółka przejmująca jedynie przystępuje do długu, który nadal ciąży na spółce dzielonej (przejęcie kumulatywne). Pojęcie "wstępują w prawa i obowiązki", zgodnie z leksykalnym znaczeniem, oznacza wejście w czyjeś miejsce, następstwo prawne przejemcy w aktywną i pasywną stronę stosunku zobowiązaniowego, zastąpienie kogoś, zatem odpowiada konstrukcji prawa cywilnego polegającej na zwalnianym przejęciu długu.

**W następstwie podziału przez wydzielenie spółka dzielona nie odpowiada za dotychczasowe zobowiązania, jeżeli zostały one przypisane w planie podziału spółce przejmującej.** Podstawy prawnej takiej odpowiedzialności nie stanowi art. 546 § 1 k.s.h. w zw. z art. 529 § 2 k.s.h.

**Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 16 października 2013r. Sygn. I ACa 416/13**

Artykuł 546 § 1 k.s.h. dotyczy zobowiązań, które powstały przed rejestracją podziału, czyli zobowiązań wymagalnych i niewymagalnych, w tym także zobowiązań wynikających z zobowiązań ciągłych (stosunków ciągłych) powstałych przed tą chwilą, w tym również zobowiązań wynikających z umów najmu zawartych przed dokonaniem rejestracji nowo wydzielonej spółki. Zobowiązanie wynikające z umowy najmu jako stosunku prawnego ciągłego należy potraktować jako całość, bez względu na to, że świadczenia zapłaty czynszu po stronie dłużnika mają charakter okresowych. Zobowiązanie umowne powstaje z chwilą zawarcia umowy najmu i wyprzedza powstanie długu polegającego na świadczeniu czynszu najmu. Przepis art. 546 § 1 k.s.h. mówi zaś o zobowiązaniach przypisanych w planie podziału. Potrzeba ochrony interesów wierzycieli przemawia za przyjęciem odpowiedzialności solidarnej spółki dzielonej za zobowiązania wynikające ze stosunków ciągłych (w tym umowy najmu, za należności z tytułu czynszu najmu za okres po zarejestrowaniu podziału). Uzasadnione jest to tym, że wierzyciele spółki dzielonej nie mają wpływu na rozdział pasywów spółki dzielonej.

### Sukcesja procesowa

Art. 192 kodeksu postępowania cywilnego

Z chwilą doręczenia pozwu:

- 1) nie można w toku sprawy wszcząć pomiędzy tymi samymi stronami nowego postępowania o to samo roszczenie;
- 2) pozwany może wytoczyć przeciw powodowi powództwo wzajemne;
- 3) zbycie w toku sprawy rzeczy lub prawa, objętych sporem, nie ma wpływu na dalszy bieg sprawy; nabywca może jednak wejść na miejsce zbywcy za zezwoleniem strony przeciwnej.

### Podział spółek kapitałowych - następstwo prawno-podatkowe

Zgodnie z art. 93c OP, osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału **wstępują**, z dniem podziału lub z dniem wydzielania, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku.

Przepis ten stosuje się jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi **zorganizowana część przedsiębiorstwa**.

Zgodnie z art. 16g ust. 9, 18, 19 oraz art. 16h ust. 3 i 5 updop, wyżej wymieniona zasada ma zastosowanie do kontynuacji amortyzacji, o ile majątek przejmowany w wyniku podziału albo majątek pozostający w spółce przy podziale przez wydzielenie stanowi przedsiębiorstwo albo **zorganizowana część przedsiębiorstwa**.



### Zasada sukcesji



81 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

81

### Następstwo prawno - podatkowe

#### (wyjątek od zasady sukcesji)

Zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 4 updog, przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się strat przedsiębiorców dzielonych w razie podziału przedsiębiorców.

#### ROK 2022

- 4) strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych - w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, **z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę;**

82 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

82

Wyrok Trybunału

### PODZIAŁ SPÓŁKI A UCHYLANIE SIĘ OD OPODATKOWANIA

W Wyroku Trybunału Sprawiedliwości UE z 8 marca 2017 r., sygn. akt C-14/16 Trybunał odniósł się do francuskich przepisów, ale konkluzja ma znaczenie także dla przepisów polskich obowiązujących od 2017r. Trybunał wskazał, że **Państwa członkowskie nie mogą wprowadzać ogólnego domniemania, że wymiana udziałów, połączenie czy podział spółek mają na celu uniknięcie opodatkowania.**

Przenosząc powyższe na grunt polskich przepisów, chodzi o wprowadzone z początkiem tego roku: art. 10 ust. 4 i 4a ustawy o CIT art. 24 ust. 19 i 20 ustawy o PIT.

Wynika z nich domniemanie, że wymiana udziałów, połączenie lub podział spółek - jeżeli nie zostały przeprowadzone z „uzasadnionych przyczyn ekonomicznych” - służą głównie uniknięciu lub uchyleniu się od opodatkowania.

**WAŻNE: Z OSTROŻNOŚCI NALEŻY PRZYGOTOWAĆ DOŚĆ SZCZEGÓŁOWE I RZECZOWE SPRAWOZDANIE ZARZĄDÓW SPÓŁEK BIORĄCYCH UDZIAŁ W PODZIALE Z WYCZERPUJĄCYM UZASADNIENIEM EKONOMICZNYM I PRAWNYM**

83 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

83

## SKUTKI PODATKOWE DLA SPÓŁKI DZIELONEJ

84 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

84

### Rok podatkowy

Zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 2 i 5 RachU, księgi rachunkowe zamyka się na

- a) dzień poprzedzający dzień podziału jednostek, jeżeli w wyniku podziału powstaje nowa jednostka, w szczególności na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru podziału,
- b) na dzień zakończenia działalności jednostki (dzień podziału)

Skutki podatkowe dla spółki dzielonej uzależnione są od tego czy majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek pozostający w spółce, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

W takiej sytuacji należy rozpoznać przychody oraz koszty uzyskania przychodów na zasadach ogólnych.

Przychody powinny być rozpoznane zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 14 ust. 2 - 3 UPDOP.

Natomiast koszty uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 1ł UPDOP.

## Podział spółek kapitałowych

### SKUTKI PODATKOWE DLA SPÓŁKI DZIELONEJ -

ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021

#### Art. 12. [Przychody]

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

- 9) w spółce podlegającej podziałowi, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa - wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane ustalona na dzień podziału lub wydzielenia; przepisy art. 14 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio;

### SKUTKI PODATKOWE DLA SPÓŁKI DZIELONEJ

ROK 2022 - „POLSKI ŁAD”

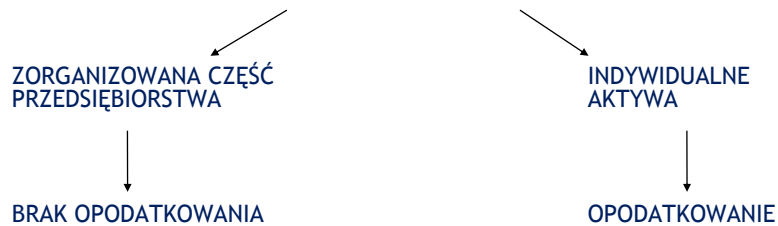
#### Art. 12. [Przychody]

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

„pkt. 9) w spółce podlegającej podziałowi, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa - wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane ustalona na dzień poprzedzający dzień podziału lub wydzielenia, przy czym przepisy art. 14 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio;”

Skutki podatkowe dla spółki dzielonej

MAJĄTEK PRZEJĘTY  
(przy podziale przez wydzielenie - majątek pozostający w spółce!)



Skutki podatkowe dla spółki dzielonej

Zorganizowana części przedsiębiorstwa - oznacza to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Przychód (art. 12 ust. 1 pkt 9 - podatek od tzw. cichych rezerw)

Wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane ustalona na dzień podziału lub wydzielenia

Koszt:

Wydatki, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych poniesione na nabycie składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane (wydatki lub wartość netto ŚT i WNiP).

Stawka podatku: 19% (zasady ogólne)

## OPODATKOWANIE SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ

91 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

91

## Podział spółek kapitałowych

"Zasada ogólna"

Spółka przejmująca

nie posiada udziału  
w spółce dzielonej  
(spółki niepowiązane)

posiada (> 10%) udział  
w spółce dzielonej  
(istotny udziałowiec)

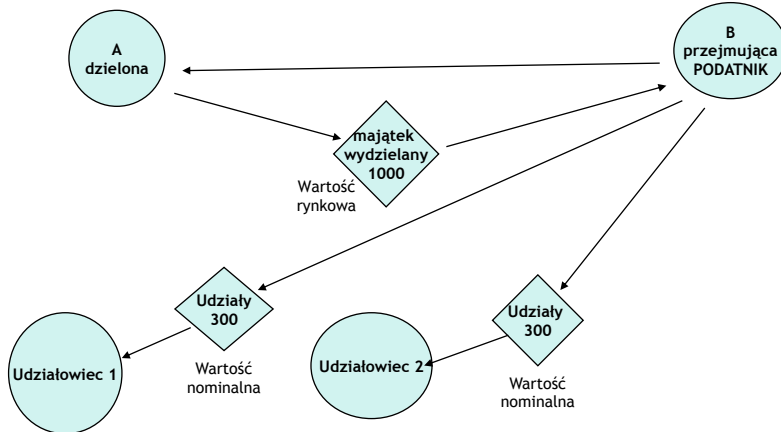
BRAK OPODATKOWANIA  
SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ

92 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

92

**Przykład -**

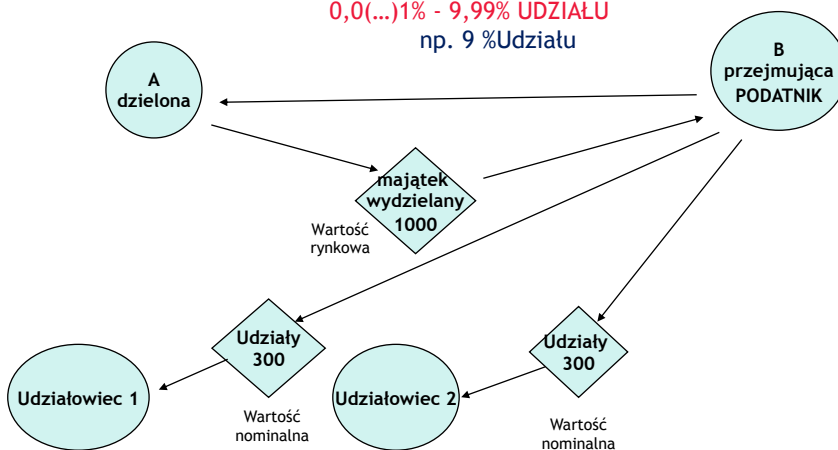
**"Zasada ogólna"**  
0% LUB > 10% UDZIAŁU



93 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

**"Zasada ogólna"**

0,0(...)1% - 9,99% UDZIAŁU  
np. 9 %Udziału



94 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ / NOWO ZAWIĄZANEJ

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

#### Art. 12. [Przychody]

1. 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;

Art. 12 ust 4. 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;

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ / NOWO ZAWIĄZANEJ

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

Art. 12. ust. 4 Do przychodów nie zalicza się:

”3e w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 8c, wartości tych składników majątku podmiotu przejmowanego lub dzielonego otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną w drodze łączenia lub podziału podmiotów, które:

- a) spółka przejmująca przyjęła dla celów podatkowych w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego oraz
- b) spółka przejmująca przypisała do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym za pośrednictwem zagranicznego zakładu;”



## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ / NOWO ZAWIĄZANEJ

Wyjątek 1 (nadużycie prawa)

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 12 ust. 13. Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

Art. 12 ust. 14. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 13 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ / NOWO ZAWIĄZANEJ

Wyjątek 1 (nadużycie prawa)

ROK 2022 – „POLSKI ŁĄD”

Art. 12 ust. 13. Przepisów ust. 4 pkt 3e-3h, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

Art. 12 ust. 14. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 13 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ / NOWO ZAWIĄZANEJ

Wyjątek 1 (nadużycie prawa)

#### PODSUMOWANIE - 2018 / 2019 / 2020 / 2021

WYJĄTEK - Cała wartości majątku spółki dzielonej przejęta przez spółkę przejmującą stanowi przychód podlegający opodatkowaniu u spółki przejmującej

NIE MA JUŻ POJĘCIA - NADWYŻKI PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ) NAD WARTOŚCIĄ WYDANYCH UDZIAŁÓW LUB AKCJI

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

#### ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Wyjątek 1 (nadużycie prawa) - Metoda opodatkowania:

Podatnik: spółka przejmująca lub nowo zawiązana

Podstawa opodatkowania =

- wartość otrzymanego majątku spółki przejmowanej

X 19% (Art. 12 - przychody z „działalności gospodarczej”)

dochód ten określa się na dzień wykreślenia spółki przejmowanej z rejestru

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ / NOWO ZAWIĄZANEJ

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

#### Wyjątek 2 (mniejszościowy udziałowiec / akcjonariusz spółki przejmowanej)

Art. 12 ust 4. Do przychodów nie zalicza się:

- 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%**;

101 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

101

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ / NOWO ZAWIĄZANEJ

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

#### Wyjątek 2 (mniejszościowy udziałowiec / akcjonariusz spółki przejmowanej)

Art. 12 ust 4. Do przychodów nie zalicza się:

- 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%**;
- 3g) **wartości tych składników majątku** podmiotu przejmowanego lub dzielonego posiadającego siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, otrzymanego przez podmiot przejmujący lub nowo zawiązany w drodze transgranicznego łączenia lub podziału podmiotów, które podmiot przejmujący przyjął dla celów podatku dochodowego **w wartości wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego** - w przypadku składników majątku, które podmiot przejmujący przypisał do działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym za pośrednictwem zagranicznego zakładu;
- 3h) w spółce podlegającej podziałowi, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie **majątek przejmowany na skutek podziału oraz majątek pozostający w spółce, stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa - wartości rynkowej składników majątku przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane** ustalonej na dzień podziału lub wydzielenia;”;

102 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

102

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

#### Wyjątek 2 (mniejszościowy udziałowiec / akcjonariusz spółki przejmowanej)

Spółki przejmująca posiada udział w kapitale zakładowym spółki przejmowanej w wysokości mniejszej niż 10% w przeliczeniu na prawa głosu

9%



103 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

103

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU -

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

#### Wyjątek 2 (mniejszościowy udziałowiec / akcjonariusz spółki przejmowanej)

Przy połączeniu spółek kapitałowych

- dla spółki przejmującej
  - która posiada udział w kapitale zakładowym spółki przejmowanej w wysokości mniejszej niż 10%
  - w przeliczeniu na prawa głosu,
- dochód stanowi 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;
  - dochód ten określa się na dzień wykreślenia spółki przejmowanej z rejestru

104 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

104

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ)

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Wyjątek 2 (mniejszościowy udziałowiec / akcjonariusz spółki przejmowanej)

#### - Metoda opodatkowania

Podatnik: spółka przejmująca

Podstawa opodatkowania =

(wartość przejętego majątku X procentowy udział w kapitale zakładowym spółki przejmowanej)

minus

koszty uzyskania przychodu (art. 16 ust 1 pkt 8c) obliczone zgodnie z art. 15 ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8;

X 19% (Art. 12 - przychody z „działalności gospodarczej”)

dochód ten określa się na dzień wykreślenia spółki przejmowanej z rejestru

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

#### Wyjątek 2 - Metoda opodatkowania

Koszty uzyskania przychodu obliczone zgodnie z art. 15 ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8 updog

Spółka przejmująca posiada w spółce przejmowanej mniejszościowe udziały/akcje objęte za ...	KUP
składniki majątkowe nie stanowiące przedsiębiorstwa	wartość udziałów lub akcji określona w statucie („wartość rynkowa”)
wkład pieniężny lub nabyte	wydatki na nabycie
przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część	wartość przedsiębiorstwa wynikająca z ksiąg na dzień objęcia, nie wyższa niż wartość nominalna udziałów/akcji z dnia ich objęcia

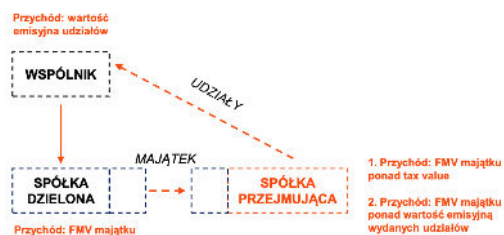
## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ) ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

Nowe warunki neutralności podatkowej dla spółki przejmującej / nowo zawiązanej:

- warunek kontynuacji wyceny podatkowej przejmowanych składników
- warunek przypisania przejmowanych składników do działalności w RP
- połączenia / podziały transgraniczne ze spółką przejmującą spoza PL - neutralność gdy składniki są przypisane do działalności poza PL

#### Podział



107 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

107

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE PRZEJĘTEGO MAJĄTKU U SPÓŁKI PRZEJMUJĄCEJ (NOWO ZAWIĄZANEJ) ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

W ustawach o podatku dochodowym dokonano zmian przepisów, na mocy których neutralne podatkowo są obecnie restrukturyzacje spółek, także o charakterze transgranicznym w przypadku:

- kontynuacji wyceny restrukturyzowanego majątku;
- pierwszej wymiany udziałów, łączenia lub podziału.

Wskazanie kolejnego warunku, którego spełnienie determinuje neutralność podatkową:

- **ograniczenie wyłączenia z przychodów** po stronie spółki przejmującej w przypadku połączenia/podziału spółek **do wartości podatkowej wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu przejmowanego lub dzielonego.**

108 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

108

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA SPÓŁKI DZIELONEJ (PRZEJMOWANEJ)

#### „POLSKI ŁAD” - ROK 2022

Wskazanie kolejnych warunków, których spełnienie determinuje neutralność podatkową:

- udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów

oraz

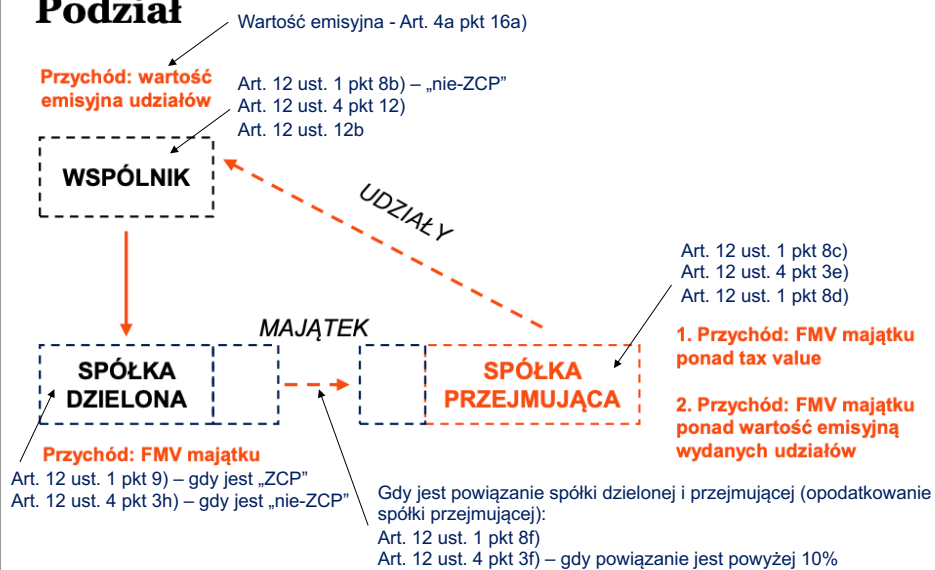
- przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, nie jest wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału,

109 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

109

## Podział spółek kapitałowych

### Podział



110

## OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

111 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

111

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA SPÓŁKI PRZEJMOWANEJ

Osoba prawna

Rok 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 12 ust 4. Do przychodów nie zalicza się:

12) w przypadku połączenia lub **podziału** spółek, z zastrzeżeniem ~~art. 10~~ ust. 1 pkt ~~68b~~, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość ~~nominalną~~ **emisyjną** udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;

Przesunięcie opodatkowania do momentu zbycia udziałów otrzymanych w wyniku połączenia

112 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

112



## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA W SPÓŁCE PRZEJMOWANEJ ROK 2022 - „NOWY ŁĄD”

Art. 12 ust. 4 Do przychodów nie zalicza się:

„pkt. 12 w przypadku połączenia lub podziału spółek, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną, o którym mowa w ust. 1 pkt 8ba, jeżeli:

- a) udziały (akcje) w podmiocie przejmowanym lub dzielonym nie zostały nabyte lub objęte w wyniku wymiany udziałów albo przydzielone w wyniku innego łączenia lub podziału podmiotów oraz
- b) przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych wartość udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną nie jest wyższa niż wartość udziałów (akcji) w spółce przejmowanej lub dzielonej, jaka byłaby przyjęta przez tego wspólnika dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do łączenia lub podziału;”

113 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

113

## Podział spółek kapitałowych

### *OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ*

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 12. [Przychody]

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

- 8b) ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;

114 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

114

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

#### Art. 12. [Przychody]

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

8b) ustalona na dzień poprzedzający dzień podziału **wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej**, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie - majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, **nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa**, przy czym przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;

115 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

115

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

ROK 2022 - „POLSKI ŁĄD”

#### Art. 12. [Przychody]

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

- po pkt 8b dodaje się pkt 8ba-8bc w brzmieniu:

„8ba) ustalona na dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału **wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych wspólnikowi spółki przejmowanej w następstwie łączenia lub podziału podmiotów;**

8bb) w spółce nabywającej wartość rynkowa udziałów (akcji) przekazanych przez wspólnika tej spółce nabywającej przy wymianie udziałów w części przekraczającej wartość rynkową wydanych w zamian przez tę spółkę udziałów (akcji) wraz z zapłatą w gotówce, ustalona na dzień wymiany udziałów;

8bc) u wspólnika wartość rynkowa udziałów (akcji) przekazanych temu wspólnikowi przez spółkę nabywającą przy wymianie udziałów wraz z zapłatą w gotówce w części przekraczającej wartość rynkową otrzymanych w zamian od wspólnika udziałów (akcji), ustalona na dzień wymiany udziałów;”

116 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

116

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 15 ust 1ma. W przypadku podziału spółki, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, kosztem uzyskania przychodów udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej są koszty nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczone zgodnie z 15 ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8.

Jeżeli podział spółki następuje przez wydzielenie, koszt ten ustala się w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem. Pozostała część kwoty tych kosztów stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki dzielonej przez wydzielenie.

117 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

117

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Art. 15 ust 1m. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w wyniku podziału, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej jest ich wartość nominalna ustalona na dzień zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej albo na dzień zarejestrowania spółek nowo zawiązanych emisyjnie.

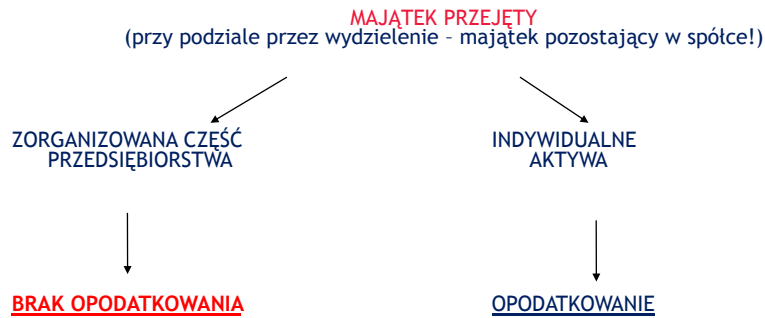
118 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

118

## Podział spółek kapitałowych

### Skutki podatkowe dla udziałowca spółki dzielonej

ROK 2017 / 2018 / 2019 / 2020 / 2021



119 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

119

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

#### PODSUMOWANIE

ZASADA: BRAK OPODATKOWANIA

OPODATKOWANIE W WYPADKU, GDY PRZEJMOWANY PRZY PODZIALE MAJĄTEK  
STANOWI INDYWIDUALNE AKTYWA

#### Stawka:

19% (udział w zyskach osób prawnych)

Przychód ten określa się na dzień wykreślenia spółki dzielonej z rejestru.

120 - Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

120

Art. 15 - 2018 / 2019 / 2020 / 2021

1m. W przypadku **odpłatnego zbycia udziałów** (akcji) objętych w wyniku podziału, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, **kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów** (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej jest ich **wartość emisyjna**.

1ma. W przypadku **podziału spółki**, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, **kosztem uzyskania przychodów udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej** są koszty nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczone zgodnie z ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8.

Jeżeli podział spółki następuje **przez wydzielenie**, **koszt ten ustala się w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem**.

Pozostała część kwoty tych kosztów stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki dzielonej przez wydzielenie.

121 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

121

Art. 16 ust 1 ust. 8c - 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) spółek łączonych lub dzielonych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w tych spółkach w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 8b; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, w wysokości:

- a) ustalonej na podstawie art. 15 ust. 1k - jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,
- b) ustalonej zgodnie z pkt 8 - jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały nabyte albo objęte za wkład pieniężny,
- c) wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) **w spółce dzielonej**, ustalonych zgodnie z lit. a lub b, **w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem**;

pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki podzielonej przez wydzielenie;

122 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

122

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Przypadek 1 (wszystkie formy podziału oprócz wydzielenia)

#### Podstawa opodatkowania:

wartość emisyjna udziałów (akcji) przydzielonych w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej

minus

koszty nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczone zgodnie z art. 15 ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8;

#### Stawka:

19% (art. 12 - przychód z „działalności gospodarczej”)

Przychód ten określa się na dzień wykreślenia spółki dzielonej z rejestru.

123 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

123

## Podział spółek kapitałowych

### OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Przypadek 1 (wszystkie formy podziału oprócz wydzielenia)

koszty nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczone zgodnie z art. 15 ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8;

Udziałowiec spółki dzielonej posiada w spółce dzielonej mniejszościowe udziały/akcje objęte za ...	KUP
składniki majątkowe nie stanowiące przedsiębiorstwa	wartość udziałów lub akcji określona w statucie („wartość rynkowa”) w spółce przejmowanej
wkład pieniężny lub nabyte	wydatki na nabycie
przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część	wartość przedsiębiorstwa wynikająca z ksiąg na dzień objęcia, nie wyższa niż wartość nominalna udziałów/akcji z dnia ich objęcia

124 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

124

## Podział spółek kapitałowych

OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

Przypadek 2 (wydzielenie)

Podstawa opodatkowania:

(wartość emisyjna otrzymanych udziałów/akcji)

minus

[(wartość lub kwota wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) na objęcie lub nabycie udziałów (akcji) w spółce dzielonej)

X (proporcja, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem)]

Stawka - 19% (art. 12 - przychód z „działalności gospodarczej”)

Przychód ten określa się na dzień wykreślenia spółki dzielonej z rejestru.

125 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

125

## Podział spółek kapitałowych

OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA / AKCJONARIUSZA SPÓŁKI DZIELONEJ

ROK 2018 / 2019 / 2020 / 2021

PODSUMOWANIE

ZASADA: BRAK OPODATKOWANIA

OPODATKOWANIE TYLKO W WYPADKU, GDY PRZEJMOWANY PRZY PODZIALE MAJATEK STANOWI INDYWIDUALNE AKTYWA

Stawka:

19% (art. 12 - przychód z „działalności gospodarczej”)

Przychód ten określa się na dzień wykreślenia spółki dzielonej z rejestru.

126 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

126

## Podział spółek kapitałowych

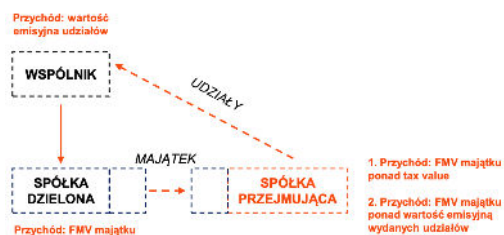
OPODATKOWANIE UDZIAŁOWCA SPÓŁKI DZIELONEJ

„POLSKI ŁAD” - ROK 2022

Nowe warunki neutralności podatkowej dla wspólników spółek przejmowanych:

- neutralność jeśli udziały w podmiocie przejmowanym / dzielonym nie zostały nabyte w ramach wcześniejszych reorganizacji (podział, połączenie, wymiana udziałów)
- wartość podatkowa udziałów w spółce przejmującej nie jest wyższa od wartości podatkowej udziałów w spółce przejmowanej gdyby nie doszło do łączenia / podziału

### Podział



127 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

127

## Podział spółek kapitałowych

### Podział

Wartość emisyjna - Art. 4a pkt 16a)

Przychód: wartość emisyjna udziałów

Art. 12 ust. 1 pkt 8b) – „nie-ZCP”  
Art. 12 ust. 4 pkt 12)  
Art. 12 ust. 12b

WSPÓLNIK

UDZIAŁY

SPÓŁKA DZIELONA

MAJĄTEK

SPÓŁKA PRZEJMUJĄCA

Przychód: FMV majątku

Art. 12 ust. 1 pkt 9) – gdy jest „ZCP”  
Art. 12 ust. 4 pkt 3h) – gdy jest „nie-ZCP”

Art. 12 ust. 1 pkt 8c)  
Art. 12 ust. 4 pkt 3e)  
Art. 12 ust. 1 pkt 8d)

1. Przychód: FMV majątku ponad tax value

2. Przychód: FMV majątku ponad wartość emisyjną wydanych udziałów

Gdy jest powiązanie spółki dzielonej i przejmującej (opodatkowanie spółki przejmującej):

Art. 12 ust. 1 pkt 8f)  
Art. 12 ust. 4 pkt 3f) – gdy powiązanie jest powyżej 10%

128 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

128



## DYSKUSJA NAD WYBRANYMI ZAGADNIENIAMI

129 – Prowadzący: dr Andrzej Dmowski

129

## Dziękuję za uwagę

*dr Andrzej Dmowski CFE, CICA, CPA, ACCA*

E: [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl)  
M: +48 504 020 405

Russell Bedford Poland  
Central Office – Warszawa  
Atlas Tower  
Al. Jerozolimskie 123A  
02-017 Warszawa  
T: +48 22 276 61 80  
T: +48 22 299 01 00  
F: +48 22 427 44 02  
W: [www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl)

**Biura: Warszawa, Katowice, Bydgoszcz, Gdańsk, Poznań,**

Legal Tax Audit Accounting Corporate Finance Business Consulting Training

130