

*Dominik Gajewski*

## **Problematyka podatkowa łączenia się spółek kapitałowych na gruncie kodeksu spółek handlowych**

### **Wstęp**

Celem przedmiotowego artykułu jest przedstawienie konsekwencji podatkowych zachodzących przy procesie łączenia się (fuzji) spółek kapitałowych. Uważam, że podjęcie tej problematyki jest istotne, gdyż przepisy (prawa handlowego i podatkowego) dotyczące procesu łączenia się spółek kapitałowych uległy zmianie. Dotychczasowe regulacje zawarte w przepisach kodeksu handlowego<sup>1</sup> przestały obowiązywać, a na ich miejsce wprowadzono przepisy kodeksu spółek handlowych<sup>2</sup>. Zmiany dotyczące łączenia się spółek kapitałowych są na tyle istotne, że mają odzwierciedlenie w konsekwencjach podatkowych. Ponadto uległy również pewnym zmianom przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>3</sup>, regulujące proces fuzji spółek.

Aspekty podatkowe procesu łączenia się spółek w świetle dokonanych zmian legislacyjnych uległy pewnym modyfikacjom, które będą przedmio-

---

<sup>1</sup> Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy (Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 60, poz. 700).

tem mojego artykułu. Chciałbym jednak podkreślić, że niektóre konsekwencje podatkowe nie uległy zmianie, co w ramach tego opracowania będzie zaznaczone. Przedmiotem niniejszego artykułu będzie omówienie skutków podatkowych zachodzących przy procesie łączenia się spółek kapitałowych. Nie zajmuję się natomiast konsekwencjami podatkowymi zachodzącymi przy fuzjach spółek kapitałowych ze spółkami osobowymi bądź spółek osobowych między sobą.

## **I. Łączenie się spółek na gruncie kodeksu spółek handlowych**

Kwestie dotyczące łączenia się spółek zostały uregulowane w kodeksie spółek handlowych w dziale I tytułu IV. Dział ten dzieli się na przepisy ogólne, które odnoszą się do wszystkich połączeń, oraz przepisy szczególne, regulujące łączenie się spółek kapitałowych, a także łączenia się z udziałem spółek osobowych.

W ramach kodeksu spółek handlowych nastąpiły rewolucyjne zmiany dotyczące możliwości łączenia się spółek kapitałowych między sobą. Dotychczas mogło ono następować tylko w ramach spółek jednorodnych. Tak więc spółka z o.o. żeby mogła się połączyć ze spółką akcyjną, musiała najpierw przekształcić się w spółkę akcyjną. Obecnie może być dokonywana fuzja pomiędzy spółkami kapitałowymi różnego typu. Taki przepis w sposób znaczny upraszcza procedurę łączenia się spółek kapitałowych, a jednocześnie powoduje, że jest ona szybsza, bowiem nie są konieczne dodatkowe działania przekształceniowe.

Ważną zmianą, która zapewne wielu zainteresuje, jest możliwość łączenia się spółek kapitałowych ze spółkami osobowymi. Trzeba jednak pamiętać, że w wyniku takich fuzji może powstać tylko spółka kapitałowa.

Kodeks spółek handlowych – podobnie jak kodeks handlowy – przewiduje dla spółek dwa sposoby połączeń:

1) **przez inkorporację** – polegające na przeniesieniu całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) w zamian za udziały lub akcje, które spółka przejmująca wydaje wspólnikom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej;

2) **przez zawiązanie nowej spółki** – powstaje nowa spółka kapitałowa, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek za udziały lub akcje nowej spółki.

W ramach kodeksu spółek handlowych została dokonana bardzo ciekawa zmiana. Dotychczas kodeks handlowy przewidywał technikę legislacyjną odnoszącą się do połączeń przez inkorporację. Jednocześnie był przepis, który stosowanie tej techniki odsyłał do połączeń przez zawiązanie nowej spółki. Zmiana w tej kwestii nastąpiła taka, że przepisy kodeksu spółek handlowych nie powtórzyły tej techniki, bowiem zdecydowano, że te dwa rodzaje połączeń nie potrzebują oddzielnych uregulowań proceduralnych dla każdej z nich. Wydaje się, że takie rozumowanie jest słuszne, gdyż dotychczasowe przepisy kodeksu handlowego tworzyły sztucznie dwie konstrukcje, chociaż nie było takiej potrzeby.

Proces połączenia spółek na gruncie k.s.h. można podzielić na trzy fazy:

1) czynności przygotowawcze prowadzone przez zarządy łączących się spółek (m.in. dokonanie planu połączenia i jego weryfikacja przez biegłych, przedstawienie wspólnikom sprawozdania zarządów)<sup>4</sup>;

2) podjęcie uchwały przez wspólników łączących się spółek<sup>5</sup>;

3) fazy rejestracji i ogłoszenia połączenia<sup>6</sup>.

Warto zauważyć, że przepisy dotyczące łączenia się spółek zostały dostosowane do przepisów unijnych<sup>7</sup>, co niewątpliwie jest z korzyścią dla podmiotów łączących się, tym bardziej że katalog podmiotowy został rozszerzony o spółki z o.o. (w stosunku do rozwiązań UE).

## **II. Dzień połączenia**

Bardzo istotnym dla skutków podatkowych fuzji spółek kapitałowych jest precyzyjne ustalenie momentu połączenia się spółek.

Na gruncie kodeksu spółek handlowych zostały wprowadzone istotne zmiany – w stosunku do regulacji kodeksu handlowego – odnoszące się do dnia połączenia spółek. Obecnie został on określony jako dzień wpisania połączenia do rejestru właściwego według siedziby spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej. Dokonanie tego wpisu powoduje wykreślenie

---

<sup>4</sup> Art. 498-504 k.s.h.

<sup>5</sup> Art. 505-506 k.s.h.

<sup>6</sup> Art. 507-508 k.s.h.

<sup>7</sup> III Dyrektywa Unii Europejskiej z dnia 9 października 1978 r. o łączeniu się spółek akcyjnych.

spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki. Wykreślenie z rejestru spółki przejmowanej nie może jednak nastąpić przed dniem zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej, jeżeli do takiego podwyższenia ma dojść, i jednocześnie przed dniem wpisania połączenia do rejestru właściwego według siedziby spółki przejmowanej.

### III. Zasada sukcesji uniwersalnej

Przepisy<sup>8</sup> stanowią, że przy fuzjach spółka przejmująca albo nowo zawiązana wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki przy zachowaniu sukcesji uniwersalnej. Ponadto stanowią, że na spółkę przejmującą albo spółkę nowo zawiązaną przechodzą z dniem połączenia m.in. zezwolenia, koncesje oraz ulgi, które zostały przyznane spółce przejmowanej albo którejkolwiek ze spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki. Regulacja ta nie będzie miała zastosowania, jeżeli przepisy szczególnie inaczej normują tę problematykę.

Do przepisów ustawy<sup>9</sup> nawiązują przepisy podatkowe dotyczące **sukcesji podatkowej**. W myśl nowych przepisów ustawy<sup>10</sup>, osoby prawne powstałe w wyniku połączenia się spółek wstępują we wszystkie przewidziane w prawie podatkowym prawa i obowiązki łączących się spółek. Ponadto podobna sytuacja odnosi się do spółki, która przejęła cały majątek innej spółki (bądź innych)<sup>11</sup>.

Z tych przepisów można wywnioskować, że przepisy podatkowe dotyczące sukcesji zostały skorelowane z regulacjami kodeksu spółek handlowych. Skutkuje to tym, że powyższa problematyka została przedstawiona przejrzysto i nie budzi poważniejszych wątpliwości<sup>12</sup>.

---

<sup>8</sup> Art. 494 k.s.h.

<sup>9</sup> K.s.h.

<sup>10</sup> Na mocy art. 608 k.s.h. znowelizowano art. 93 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm).

<sup>11</sup> Art. 93 § 2 ordynacji podatkowej.

<sup>12</sup> Szerzej A. M a r i a ń s k i, *Prawa i obowiązki przedsiębiorców powstałych w wyniku przekształceń, podziałów oraz połączeń po wejściu w życie ordynacji podatkowej*, Monitor Podatkowy 1999, nr 10, s. 6-13.

#### **IV. Opodatkowanie procesu łączenia się spółek kapitałowych**

Nowelizacja ustawy<sup>13</sup> nie wprowadziła w stosunku do opodatkowania fuzji spółek kapitałowych rewolucyjnych zmian, a jedynie pewne modyfikacje. Przepisy podatkowe odnoszące się do połączeń zostały przemieszczone w ramach ustawy w stosunku do poprzedniego umiejscowienia.

Pierwsza regulacja podatkowa<sup>14</sup> stanowi o **opodatkowaniu wspólników (akcjonariuszy) łączących się spółek od dochodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych**. Na jego gruncie – dochód (przychód) udziałowca (akcjonariusza) spółki przejmowanej, który stanowi nadwyżkę pomiędzy wartością udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą a wydatkami na nabycie (objęcie) udziałów (akcji) w spółce przejmowanej, nie będzie podlegał opodatkowaniu w chwili połączenia.

Przy ustalaniu dochodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej, udziałowiec (akcjonariusz) ustala koszt uzyskania przychodu na podstawie ustawy<sup>15</sup> w odniesieniu do nabycia (objęcia) udziałów (akcji) w spółce przejętej.

Następny przepis<sup>16</sup> podatkowy odnoszący się do połączenia spółek kapitałowych stanowi, że w przypadku połączenia się spółek (osób prawnych), nie jest dochodem (przychodem) nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą majątku spółki przejmowanej ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej, z wyjątkiem nadwyżki tego majątku przypadającego na udziały (akcje) spółki przejmującej w spółce przejmowanej. Po nowelizacji przepis ten został wzbogacony o kolejne zdanie, które stanowiło, że nadwyżka otrzymanego majątku przypadającego na udziały (akcje) spółki przejmującej w spółce przejmowanej – ponad wysokość kosztów uzyskania przychodów obliczoną na podstawie ustawy<sup>17</sup>, nie stanowi dochodu (przychodu), jeżeli udział spółki przejmującej w kapitale zakładowym (akcyj-

---

<sup>13</sup> Nowelizacja u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 60, poz. 700).

<sup>14</sup> Art. 12 ust. 4 pkt 12 u.p.d.o.p. Przed nowelizacją treść tego przepisu była zawarta w art. 10 ust. 2 u.p.d.o.p.

<sup>15</sup> Art. 15 ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p.

<sup>16</sup> Art. 10 ust. 2 u.p.d.o.p. Przed nowelizacją treść tego przepisu była zawarta w art. 12 ust. 4 pkt 12 u.p.d.o.p.

<sup>17</sup> Art. 15 ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p.

nym) spółki przejmowanej, określony na dzień wykreślenia spółki przejmowanej z rejestru handlowego, wynosi co najmniej 25% w przeliczeniu na prawa głosu. Te dwie znowelizowane regulacje mają również zastosowanie do łączenia się spółek przez zawiązanie nowej spółki.

Do procesu łączenia się spółek kapitałowych odnosi się kolejny, nowy przepis, który stanowi, że wyżej cytowana regulacja<sup>18</sup> ma zastosowanie wyłącznie do spółek, które mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej<sup>19</sup>.

Nową regulacją w stosunku do łączenia się spółek jest przepis<sup>20</sup>, który stanowi, że regulacje odnoszące się do łączenia się spółek<sup>21</sup> nie mają zastosowania w przypadku, gdy połączenie spółek nie jest przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, lecz głównym bądź jednym z głównych celów takiej operacji było uniknięcie lub uchylene się od opodatkowania.

Tak więc na mocy nowelizacji ustawy<sup>22</sup> proces łączenia się spółek kapitałowych będzie podległy dwóm odmiennym reżimom podatkowym. Dochody uzyskane przez spółkę przejmującą przy fuzji będą kwalifikowane jako dochody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, natomiast przychody wspólników (akcjonariuszy) uzyskane w związku z łączeniem się spółek zalicza się do źródeł przychodów, z których dochód ustalany jest na zasadach ogólnych<sup>23</sup>.

Problematyka skutków podatkowych procesu łączenia się spółek kapitałowych rozpatrywana będzie na czterech płaszczyznach:

- 1) dla spółki przejmującej (spółki nowo zawiązanej);
- 2) dla spółki przejmowanej (łączącej się spółki);
- 3) dla wspólników (akcjonariuszy) spółki przejmowanej (spółki łączącej się);
- 4) dla wspólników (akcjonariuszy) spółki przejmującej.

---

<sup>18</sup> Art. 10 ust. 2 zdanie 2 u.p.d.o.p.

<sup>19</sup> Art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.

<sup>20</sup> Art. 10 ust. 4 u.p.d.o.p.

<sup>21</sup> Art. 10 ust. 2 i 3 oraz art. 12 ust. 4 pkt 12 u.p.d.o.p.

<sup>22</sup> U.p.d.o.p.

<sup>23</sup> M. Kozaczuk, D. Szubielska, *Prawnopodatkowe aspekty łączenia się spółek handlowych (I)*, Przegląd Podatkowy 2000, nr 11, s. 11.

Omawiana przeze mnie problematyka dotycząca skutków podatkowych będzie się odnosiła do podmiotów podlegających ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Ten zakres podmiotowy będzie dotyczył spółki przejmującej (nowo zawiązanej) oraz spółki przejmowanej (spółki łączącej się), a więc spółek, które objęte są reżimem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Regulacje podatkowe skutków łączenia się – z punktu widzenia wspólników (akcjonariuszy) spółek łączących się – dotyczą wyłącznie tych wspólników, którzy są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, a więc osobami prawnymi oraz jednostkami organizacyjnymi nie posiadającymi osobowości prawnej (z wyjątkiem spółek osobowych).

### **V. Opodatkowanie spółki przejmującej (spółki nowo zawiązanej)**

W myśl ustawy<sup>24</sup>, nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą majątku spółki przejmowanej ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej nie jest dochodem (przychodem) spółki przejmującej w sytuacji, gdy spółka przejmująca nie posiada udziałów (akcji) w spółce przejmowanej. Nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą majątku spółki przejmowanej ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej nie stanowi dochodu (przychodu) spółki przejmującej również wtedy, gdy ta posiada udział w kapitale zakładowym (akcyjnym) spółki przejmowanej, lecz udział ten, określony na dzień wykreślenia spółki przejmowanej z rejestru handlowego, wynosi co najmniej 25% w przeliczeniu na prawa głosu.

Autor tego przepisu zapomniał, że wydanie udziałów (akcji) spółki przejmującej w zamian za majątek spółki przejmowanej dokonuje się w oparciu o zasadę ekwiwalentności. W związku z tym nie jest możliwe, aby mogła wystąpić nadwyżka wartości otrzymanego majątku spółki przejmowanej ponad wartość udziałów (akcji) przyznanych wspólnikom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej.

Ekwiwalentność wartości wydanych udziałów (akcji) w stosunku do wartości majątku spółki przejmowanej dokonywana jest tak, że zasada jest przyznanie wspólnikom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej takiej ilo-

---

<sup>24</sup> Art. 10 ust. 2 u.p.d.o.p.

ści udziałów (akcji), która jest równa wartości majątku spółki przejmowanej w stosunku do wartości majątku spółki przejmującej. W celu zapewnienia ekwiwalentności pomiędzy tymi wartościami, konieczne jest odpowiednie do tych relacji podwyższenie kapitału spółki przejmującej<sup>25</sup>. W związku z tym nie może wystąpić różnica pomiędzy wartością przejmowanego majątku a wartością udziałów (akcji) wydawanych przez spółkę przejmującą.

Mimo tego nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą majątku nie jest przychodem spółki przejmującej i nie powoduje obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy powstanie u spółki przejmującej wówczas, gdy spółka ta posiada udział w kapitale zakładowym spółki przejmowanej w dniu jej wykreślenia. Dodatkowo konieczne jest, aby udział ten wynosił mniej niż 25% w przeliczeniu na prawa głosu. W tej sytuacji dochodem spółki przejmującej jest nadwyżka wartości majątku spółki przejmowanej (przypadającego na udziały spółki przejmującej w spółce przejmowanej) ponad wysokość kosztów uzyskania przychodów, obliczonego w myśl ustawy<sup>26</sup>.

Takie rozwiązanie odsyłające do przepisów o kosztach uzyskania przychodów jest sprzeczne z rozwiązaniem stanowiącym, że dochodem w udziale w zyskach osób prawnych jest przychód (tj. kwota należna wspólnikowi od spółki) albo nadwyżka tej kwoty ponad wartość, która nie jest przychodem podatkowym. Słusznym wydaje się pogląd, że odesłanie do przepisów o kosztach uzyskania przychodów jest konstrukcją wadliwą<sup>27</sup>. W zamian za to w przepisach powinno znaleźć się odesłanie do innych przepisów ustawy<sup>28</sup>, które zawierają katalog przychodów nie będących przychodami podatkowymi.

---

<sup>25</sup> D. Szubielska, M. Kozaczuk, *Prawnopodatkowe aspekty łączenia się spółek handlowych (2)*, Przegląd Podatkowy 2000, nr 12, s. 10-11; także A. Helin, K. Zorde, *Fuzje i przejęcia przedsiębiorstw*, Warszawa 1998, s. 86-95.

<sup>26</sup> Art. 15 ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p. Regulacje odnoszą się wyłącznie do podatników będących spółkami mającymi siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej (art. 10 ust. 2 w związku z art. 10 ust. 5 u.p.d.o.p.).

<sup>27</sup> D. Szubielska, M. Kozaczuk, *op. cit.*, s. 11; także H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2000, s. 463-472.

<sup>28</sup> Art. 12 ust. 4 u.p.d.o.p.



Kolejnym rozwiązaniem w ramach tego przepisu<sup>29</sup>, które może budzić wątpliwości, jest konieczność przeliczania udziału na prawa głosu. W ramach tej regulacji może dojść do sytuacji, gdzie spółka przejmująca, posiadająca większy niż 25% udział w kapitale zakładowym, dysponuje mniejszą niż 25% liczbą głosów na zgromadzeniu wspólników spółki przejmowanej. W takiej sytuacji nadwyżka wartości majątku spółki przejmowanej, przypadającego na udziały spółki przyjmującej w spółce przejmowanej ponad wysokość kosztów uzyskania przychodów, będzie przychodem spółki przejmującej.

Można również wyobrazić sobie sytuację, że spółka przejmująca ma mniej niż 25% udziałów w kapitale spółki przejmowanej, a dysponuje 25% głosów na zgromadzeniu spółki przejmowanej w wyniku np. uprzywilejowanych udziałów lub akcji co do głosu. Tak więc, mimo że udziały spółki przejmującej w spółce przejmowanej są mniejsze niż 25%, to nadwyżka wartości majątku spółki przejmowanej, przypadającego na udziały spółki przejmującej w spółce przejmowanej ponad wysokość kosztów uzyskania przychodów, nie będzie przychodem spółki przejmującej<sup>30</sup>.

Przeliczanie nadwyżki na prawa głosu jest regulacją komplikującą konstrukcję przepisów ustawy<sup>31</sup>. To rozwiązanie nie znajduje również odzwierciedlenia w przepisach unijnych<sup>32</sup>, z którymi polskie regulacje powinny być skorelowane.

## **VI. Opodatkowanie spółki przejmowanej (spółek łączących się)**

W zakresie skutków podatkowych dla spółki przejmowanej (łączących się) nie zostały dokonane zmiany. Głównym skutkiem o charakterze podatkowym jest zamknięcie ksiąg rachunkowych spółki przejmowanej (spółek łączących się) w związku z zakończeniem jej bytu prawnego. Do tej sytuacji będą miały zastosowania przepisy ustawy o rachunkowości<sup>33</sup>, które stanowią, że księgi rachunkowe zamyka się w jednostce przejmowanej na

---

<sup>29</sup> Art. 10 ust. 2 u.p.d.o.p.

<sup>30</sup> D. Szubielska, M. Kozaczuk, *op. cit.*, s. 11; A. Helin, K. Zorde, *op. cit.*, s. 87.

<sup>31</sup> Art. 10 ust. 2 u.p.d.o.p.

<sup>32</sup> Brakuje podobnej regulacji w Dyrektywie Nr 90/434/EEC.

<sup>33</sup> Art. 12 ust. 2 pkt 4 i 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591 z późn. zm.).

dzień przejścia jednostki przez inną jednostkę lub na dzień poprzedzający dzień połączenia jednostek, jeżeli w wyniku połączenia powstaje nowa jednostka<sup>34</sup>. Do tego przepisu zastosowanie ma również regulacja ustawowa<sup>35</sup>, która określa, że jeżeli z innych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, wówczas za **rok podatkowy** uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. Tak więc za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego.

Mając na uwadze powyższe przepisy, trzeba przyjąć, że w wyniku fuzji spółek kapitałowych rok podatkowy spółki przejmowanej (spółek łączących się) kończy się w dniu zamknięcia jej ksiąg rachunkowych. Bezpośrednią konsekwencją tego przyłączenia się spółek jest obowiązek złożenia zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego przez spółkę w roku podatkowym, w terminie do końca trzeciego miesiąca kalendarzowego, licząc od dnia zamknięcia ksiąg oraz obowiązek wpłacenia w tym terminie podatku należnego albo różnicy między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku podatkowego.

Kolejną kwestią, która odnosi się do skutków podatkowych łączenia się spółek, jest problematyka **straty podatkowej**. W myśl ustawy<sup>36</sup>, przy łączeniu się spółek, przy ustalaniu dochodu spółki przejmującej (nowo zawiązanej), który jest podstawą opodatkowania, nie uwzględnia się strat spółki przejmowanej (strat spółek łączących się). Zgodnie z ustawą<sup>37</sup>, do straty spółki przejmującej (nowo zawiązanej spółki) nie uwzględnia się straty spółki przejmowanej (łączących się spółek), ustalonej na dzień poprzedzający połączenie. Tak więc spółka przejmująca wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej, z wyjątkiem strat powstałych w spółce przejmowanej (spółkach łączących się).

---

<sup>34</sup> W dniu 21.09.2000 r. Sejm uchwalił ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. Nr 113, poz. 1186), która obowiązuje od dnia 01.01.2002 r.

<sup>35</sup> Art. 8 ust. 6 u.p.d.o.p.

<sup>36</sup> Art. 7 ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p.

<sup>37</sup> Art. 7 ust. 4 u.p.d.o.p.

## VII. NIP a proces łączenia się spółek

Zmiana numeru identyfikacji podatkowej jest uzależniona od rodzaju przeprowadzonego połączenia spółek.

W przypadku fuzji poprzez związek, spółki łączące się tracą swój byt prawny, a w związku z tym ich NIP ulega likwidacji. Spółka powstała w wyniku takiego połączenia, w myśl ogólnych zasad ustawy<sup>38</sup>, jest zobowiązana wystąpić z wnioskiem do urzędu skarbowego o nadanie nowego numeru identyfikacji podatkowej.

Przy połączeniu poprzez przejęcie spółka przejmująca może w dalszym ciągu posługiwać się dotychczas używanym numerem. Unieważnieniu ulegnie tylko numer spółki przejmowanej z chwilą wykreślenia go z rejestru, a więc z momentem utraty przez niego bytu prawnego<sup>39</sup>.

Możliwe jest, że zaistnieje konieczność zmiany niektórych danych spółki przejmującej, które wynikają z ustawy<sup>40</sup>. W tej sytuacji spółka przejmująca musi złożyć do urzędu zgłoszenie aktualizacyjne w terminie 60 dni od daty nastąpienia zmiany. W zgłoszeniu tym powinny znajdować się dane podlegające zmianie.

## VIII. Skutki podatkowe dla wspólników (akcjonariuszy) procesu łączenia się

W świetle obowiązujących przepisów ustawy<sup>41</sup> wspólnicy (akcjonariusze) spółki przejmującej w procesie łączenia się nie podlegają żadnemu obowiązkowi podatkowemu. Tak więc proces łączenia nie wywoła żadnych bezpośrednich skutków podatkowych u wspólników spółki przejmującej. Konsekwencje podatkowe mogą jednak pojawić się pośrednio, tj. w momencie zbycia udziałów (akcji) w spółce przejmowanej, gdyż połączenie się z inną spółką może mieć wpływ na wartość bilansową i rynkową dotychczasowych udziałów (akcji) w spółce przejmowanej<sup>42</sup>.

---

<sup>38</sup> Ustawa z dnia 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników (Dz.U. Nr 142, poz. 702 ze zm.).

<sup>39</sup> Art. 12 ust. 2 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników.

<sup>40</sup> Art. 5 ust. 3 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników.

<sup>41</sup> U.p.d.o.p.

<sup>42</sup> D. Szubieliska, M. Kozaczuk, *op. cit.*, s. 12.

Podobna sytuacja odnosi się do skutków podatkowych dla wspólników (akcjonariuszy) spółki przejmowanej (łączącej się). W myśl ustawy<sup>43</sup>, przy połączeniu spółek mających osobowość prawną, dochód (przychód) udziałowca (akcjonariusza) spółki przejmowanej, stanowiący nadwyżkę pomiędzy wartością udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą a wydatkami na nabycie (objęcie) udziałów (akcji) w spółce przejmowanej, nie jest opodatkowany w momencie połączenia spółek<sup>44</sup>. U wspólników (akcjonariuszy) spółki przejmowanej obowiązek podatkowy powstanie dopiero w momencie odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej. Przy takim zbyciu wspólnik powinien ustalić koszt uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia udziałów (akcji) na podstawie ustawy<sup>45</sup>, w odniesieniu do nabycia (objęcia) udziałów (akcji) w spółce przejmowanej (łączącej się spółce).

### **IX. Unikanie lub uchylanie się od opodatkowania a proces łączenia się spółek**

Nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadziła jeszcze jeden nowy przepis<sup>46</sup>, który stanowi, że nie mają zastosowania przepisy dotyczące procesu fuzji spółek<sup>47</sup>, jeżeli połączenie spółek nie jest przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, lecz głównym bądź jednym z głównych celów takiej operacji było uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

W przypadku gdy organ podatkowy w wyniku przeprowadzonej kontroli stwierdzi, że proces połączenia się spółek nie został przeprowadzony z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, ale w celu uniknięcia lub uchylenia się od opodatkowania, wówczas nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą majątku spółki przejmowanej ponad nominalną wartość akcji (udziałów) przyznanych akcjonariuszom (wspólnikom) spółki przejmowanej zostanie potraktowana jako dochód (przychód) spółki

---

<sup>43</sup> Art. 12 ust. 4 pkt. 12 u.p.d.o.p.

<sup>44</sup> H. Litwińczuk, *Przeształcenia i fuzje podmiotów gospodarczych. Zagadnienia podatkowe*, Warszawa 1994.

<sup>45</sup> Art. 15 ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p.

<sup>46</sup> Art. 10 ust. 4 u.p.d.o.p.

<sup>47</sup> Art. 10 ust. 2 i 3 u.p.d.o.p. i art. 12 ust. 4 pkt 12 u.p.d.o.p.

przejmującej. Może również mieć miejsce i taka sytuacja, że przy stwierdzeniu unikania lub uchylania się od opodatkowania przy procesie łączenia się spółek – nadwyżka wartości akcji (udziałów) przydzielonych przez spółkę przejmującą (nowo zawiązaną spółkę) i wydatków na nabycie (objęcie) akcji (udziałów) w spółce przejmowanej będzie stanowiła dochód (przychód) akcjonariusza (wspólnika) spółki przejmowanej, opodatkowany w momencie połączenia się spółek<sup>48</sup>.

Ta nowa regulacja może być powodem wielu niejasności i kontrowersji podatkowych w procesach łączenia się spółek kapitałowych. Głównym powodem takiego stanu będzie przede wszystkim brak definicji pojęć „uchylanie się od podatków” oraz „unikanie opodatkowania”. Na dzień dzisiejszy istnieje duże zagrożenie, że przedstawiciele organów podatkowych będą dość swobodnie interpretowali te pojęcia, co będzie stwarzało duże zagrożenie dla łączących się spółek. Do tej pory przepisy podatkowe nie posługiwały się tymi pojęciami, w związku z czym zdefiniowanie tych pojęć należy nie tylko do praktyków, judykatury, doktryny, ale również do organów skarbowych.

Warto zasygnalizować, że ryzyko dowolnego interpretowania tego dość kontrowersyjnego przepisu<sup>49</sup> przez organy podatkowe może zminimalizować przepis kodeksu spółek handlowych<sup>50</sup>, który stanowi, że zarząd każdej łączącej się spółki powinien sporządzać pisemne sprawozdanie, które uzasadnia połączenie, jego podstawy prawne i uzasadnienie ekonomiczne, a także stosunek wymiany udziałów lub akcji. Prawidłowe wykonanie takiego sprawozdania może być więc ważnym argumentem przemawiającym przeciwko ewentualnym zarzutom organów podatkowych.

---

<sup>48</sup> D. Szubielska, M. Kozaczuk, *Prawnopodatkowe aspekty łączenia się spółek handlowych (3)*, Przegląd Podatkowy 2001, nr 1, s. 23.

<sup>49</sup> Art. 10 ust. 4 u.p.d.o.p.

<sup>50</sup> Art. 501 § 1 k.s.h.