



Artur Nowak

# Prześciowe podwyższenie kapitału zakładowego w ramach procesu łączenia spółek nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych<sup>1)</sup>

**Podwyższenie kapitału zakładowego w ramach procesu łączenia spółek nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych jako zmiana umowy spółki na podstawie art. 1 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>2)</sup> – dalej u.p.c.c., jeżeli towarzyszy mu obniżenie tego kapitału do pierwotnej wysokości.**

Sprawa miała następujący przebieg:

Spółka A (spółka córka) dokonała połączenia ze spółką B (spółka matka) będącą jedynym udziałowcem spółki A. Proces połączenia odbył się w następujący sposób (tzw. połączenie przez przejęcie):

- dotychczasowi akcjonariusze spółki B objęli udziały w spółce A jako ekwiwalent ich dotychczasowych akcji;
- w wyniku przejęcia majątku spółki przejmowanej (B) spółka A nabyła udziały własne;
- następnie dokonano obniżenia kapitału zakładowego spółki poprzez umorzenie udziałów własnych, co wynikało z brzmienia art. 200<sup>3)</sup> ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych<sup>4)</sup> – dalej k.s.h., zgodnie z którym spółka nie może nabywać/posiadać udziałów własnych.

W wyniku powyżej wymienionych czynności restrukturyzacyjnych spółka córka przejęła spółkę matkę. Przedstawiony sposób połączenia przez przejęcie, tj. podwyższenie, a następnie obniżenie kapitału zakładowego spółki A, był podyktowany wymogami określonymi w kodeksie spółek handlowych (wspomniany powyżej art. 200 k.s.h.). Połączenie nie miało na celu zasilenia spółki przejmującej dodatkowym kapitałem. Obniżenie kapitału zostało przegłosowane w uchwale „połączeniowej”. Ustalono, że uchwała o obniżeniu kapitału wejdzie w życie po zarejestrowaniu połączenia spółek. Połączenie spółek zostało zarejestrowane.

W dalszej kolejności, po zgłoszeniu obniżenia kapitału do Krajowego Rejestrowego Sądowego, sąd odmówił zarejestrowania tej uchwały z uwagi na upływ 6-miesięcznego terminu na zgłoszenie rejestracji zgodnie z art. 256 w związku z art. 169 k.s.h. W związku z powyższym zaszła konieczność ponownego podjęcia uchwały o obniżeniu kapitału zakładowego i jej rejestracji, co zostało skutecznie dokonane około 12 miesięcy od podjęcia uchwały „połączeniowej”.

Z uwagi na fakt, iż uchwały „połączeniowe” były podejmowane w formie aktu notarialnego, podatek od czynności cywilnoprawnych został pobrany przez płatnika – notariusza, stosownie do postanowień art. 10 ust. 2 i ust. 3 u.p.c.c. Notariusz pobrał podatek tak jak od zwykłej zmiany umowy spółki – podwyższenia kapitału zakładowego. Spółka złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych w związku z procesem łączenia się spółek, powołując się na przepis art. 1 ust. 3 pkt 3 u.p.c.c. Zgodnie z tym przepisem

„W przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się przekształcenie lub łączenie spółek, **jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki lub podwyższenie kapitału zakładowego**”.

We wniosku o stwierdzenie nadpłaty wskazano, że przepis art. 1 ust. 3 pkt 3 u.p.c.c. wskazuje, że łączenie spółek podlega opodatkowaniu jedynie w przypadku, gdy końcowym efektem łączenia spółek będzie podwyższenie kapitału zakładowego spółki przejmującej. Prześciowe podwyższenie kapitału zakładowego spółki, które miało na celu umożliwienie dotychczasowym akcjonariuszom B objęcie udziałów w spółce A, w zamian za dotychczasowe udziały w B, nie mogło skutkować powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych, ponieważ nie stanowiło celu samego w sobie, lecz część procesu łączenia, w wyniku którego konieczne było również obniżenie kapitału zakładowego wynikające z art. 200 k.s.h. do pierwotnej wysokości. W ocenie podatnika brzmienie przepisu art. 1

1) Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2009 r., III SA/Wa 2671/08 *Vademecum* Doradcy Podatkowego, wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 czerwca 2010 r., III SA/Wa 583/10 *Vademecum* Doradcy Podatkowego, oraz wyrok NSA z dnia 9 maja 2012 r., II FSK 2179/10.

2) Tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.

3) Artykuł 200 § 1 k.s.h. stanowi, że spółka nie może obejmować lub nabywać ani przyjmować w zastaw własnych udziałów. Zakaz ten dotyczy również obejmowania lub nabywania udziałów bądź przyjmowania ich w zastaw przez spółkę albo spółdzielnię zależną.

4) Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.



ust. 3 pkt 3 u.p.c.c. wyraźnie odnosi się do ekonomicznego wyniku procesu łączenia, tj. podatki od czynności cywilnoprawnych podlega tylko takie łączenie spółek, **jeżeli jego wynikiem** jest zwiększenie majątku spółki lub podwyższenie kapitału zakładowego.

Organy podatkowe przeciwnie do podatnika stwierdziły, że zgodnie z art. 1 ust. 1 u.p.c.c. opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlegają umowy spółki oraz ich zmiany, o ile powodują podwyższenie podstawy opodatkowania. Natomiast, zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 3 u.p.c.c., w przypadku umowy spółki – za zmianę umowy uważa się przekształcenie, podział lub łączenie spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki lub podwyższenie kapitału zakładowego. Organy podatkowe uznały, iż w omawianym przypadku ma miejsce przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej na spółkę przejmującą, którego skutkiem jest podwyższenie kapitału zakładowego spółki przejmującej, co podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Jednocześnie, według stanowiska organów podatkowych, obniżenie kapitału zakładowego, które nastąpiło po jego wcześniejszym podwyższeniu, nie stanowiło elementu procesu łączenia spółek, lecz całkowicie odrębną czynność prawną. Według organów podatkowych w żadnym przepisie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych ustawodawca nie uzależnił objęcia tym podatkiem łączenia spółek od sytuacji, gdy końcowym efektem procesu łączenia spółek będzie podwyższenie kapitału zakładowego spółki przejmującej. Późniejsze czynności podejmowane przez spółkę przejmującą w zakresie umorzenia udziałów własnych wraz z obniżeniem kapitału zakładowego nie miały zatem, zdaniem organów podatkowych, wpływu na powstanie obowiązku podatkowego od podwyższenia kapitału zakładowego, jako że nie były związane z procesem łączenia spółek.

To stanowisko nie zostało podzielone przez WSA w Warszawie, który wyrokiem z dnia 5 marca 2009 r.<sup>5)</sup> uchylił zaskarżone decyzje organów podatkowych obu instancji. W uzasadnieniu wyroku sąd podkreślił, że obniżenie kapitału zakładowego było elementem szeroko rozumianego procesu łączenia spółek, którego końcowym wynikiem nie jest podwyższenie kapitału zakładowego. Wojewódzki Sąd Administracyjny dostrzegł zatem sens ekonomiczny tego typu łączenia, które nie skutkowało ani docelowym zwiększeniem kapitału zakładowego, ani tym bardziej zwiększeniem majątku spółki przejmującej. Sąd potwierdził, że przepis art. 1 ust. 3 pkt 3 u.p.c.c. za zmianę umowy spółki podlegającą

opodatkowaniu przyjmuje „łączenie, którego wynikiem jest podwyższenie kapitału zakładowego”. Z tego wynika, że łączenie to proces, który mimo iż może składać się z wielu czynności prawnych, stanowi jedną czynność z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, o ile na gruncie kodeksu spółek handlowych stanowią one jego element. Obniżenie zatem kapitału zakładowego, do czego musiało dojść w świetle art. 200 k.s.h., stanowiło element tak rozumianego procesu łączenia. Z tego powodu wynikiem łączenia spółek w tej sprawie nie było podwyższenie kapitału zakładowego, a zatem podatek od czynności cywilnoprawnych powinien podlegać zwrotowi.

W ramach powtórnego rozpatrywania sprawy organy podatkowe wnikliwie zbadały dokumenty rejestrowe i ponownie odmówiły stwierdzenia nadpłaty. Tym razem jako podstawę odmowy wskazały okoliczność odmowy zarejestrowania obniżenia kapitału zakładowego przez sąd rejestrowy z uwagi na upływ 6-miesięcznego terminu na zgłoszenie do rejestracji zgodnie z art. 256 w związku z art. 169 k.s.h. oraz wynikającą stąd konieczność podjęcia jeszcze jednej uchwały obniżającej kapitał zakładowy i dokonania jej skutecznej rejestracji. W wyniku złożonej skargi WSA w Warszawie wyrokiem z dnia 25 czerwca 2010 r.<sup>6)</sup> uchylił zaskarżone decyzje organów podatkowych obu instancji odmawiające stwierdzenia nadpłaty. W uzasadnieniu uznał, że jest związany stanowiskiem WSA wyrażonym we wcześniejszym wyroku z dnia 5 marca 2009 r.<sup>7)</sup> w zakresie interpretacji przepisu art. 1 ust. 3 pkt 3 u.p.c.c. i nie może dokonać odmiennej ich interpretacji. Z tej perspektywy bez znaczenia dla tej oceny sądu miała okoliczność, że skuteczna prawnie uchwała o obniżeniu została podjęta później niż uchwała o podwyższeniu, skoro nie ulega żadnym wątpliwości, że obie czynności były podjęte w ramach procesu łączenia. Stanowisko powyższe podzielił NSA wyrokiem z dnia 9 maja 2012 r.<sup>8)</sup> i tym samym stanowisko interpretacyjne dotyczące art. 1 ust. 3 pkt 3 u.p.c.c. jest ostateczne.

## Artur Nowak

Autor jest radcą prawnym, partnerem w Praktyce Podatkowej Kancelarii Prawniczej Domański Zakrzewski Palinka, pełnomocnikiem w sprawach rozstrzygniętych wyrokami WSA z dnia 5 marca 2009 r., z dnia 25 czerwca 2010 r. oraz NSA z dnia 9 maja 2012 r.

■ ■ ■ | Domański Zakrzewski Palinka

6) III SA/Wa 583/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.

7) III SA/Wa 2671/08, Vademecum Doradcy Podatkowego.

8) II FSK 2179/10, Vademecum Doradcy Podatkowego.

5) III SA/Wa 2671/08, Vademecum Doradcy Podatkowego.