

Warszawa, dnia 8 lutego 2016 r.

Poz. 12

## **INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD5.8201.15.2015.KSM**

### **MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 22 stycznia 2016 r.

#### **w sprawie unicestwienia posiadanych przez wspólników (akcjonariuszy) spółki kapitałowej udziałów (akcji) takiej spółki w przypadku jej podziału**

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie sposobu określania wysokości kosztów uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbywania udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, nabytych lub objętych w wyniku podziału spółki będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych oraz określania wysokości kosztów uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbywania udziałów (akcji) spółki dzielonej po dokonanych podziale takiej spółki, uprzejmie wyjaśniam.

Nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w spółce prawa handlowego skutkuje nabyciem przez podmiot stający się wspólnikiem takiej spółki praw inkorporowanych przez te udziały (akcje) – praw majątkowych (m.in. prawo do dywidendy, prawo do uzyskania zwrotu dopłaty, czy prawo do uczestnictwa w podziale nadwyżki likwidacyjnej) oraz praw korporacyjnych (m.in. prawo uczestniczenia i głosowania w zgromadzeniu wspólników albo w walnym zgromadzeniu).

Jak wynika z art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych* (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 851, z późn. zm.) – dalej „*updop*”, oraz art. 23 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) – dalej „*updog*” nie uważa się za koszty uzyskania przychodów w tym podatku wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w spółce w momencie ich poniesienia. Wydatki takie są bowiem kosztem uzyskania przychodów dopiero z momentem odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji).

Na gruncie przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych – t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030, z późn. zm. (dalej: „*Ksh*”) możliwe są sytuacje, kiedy do odpłatnego zbycia udziałów (akcji) nie dochodzi, bowiem np. spółka ulega likwidacji lub udziały (akcje) spółki podlegają umorzeniu lub z mocy prawa wygasają prawa wynikające z udziałów (akcji) oraz sytuacje, w których nieodwracalnie zmniejsza się wartość lub ilość posiadanych przez wspólnika udziałów (akcji). Sytuację, w której prawa inkorporowane przez udział lub udziały (akcje) wygasają lub podlegają ograniczeniu w doktrynie oraz w orzecznictwie określa się mianem „unicestwienia” takich udziałów (akcji), przy czym podkreślenia wymaga fakt, iż w przepisach *Ksh* pojęcie to nie występuje.

Wskazać przy tym należy, iż przepisy art. 152 Ksh określają, iż kapitał zakładowy spółki z o.o. dzieli się – w zależności od treści umowy takiej spółki – na udziały o równej lub nierównej wartości nominalnej. Jednocześnie, jak wynika z art. 153 Ksh, umowa spółki stanowi, czy wspólnik może mieć tylko jeden udział, czy więcej udziałów. Jeżeli wspólnik może mieć więcej niż jeden udział, wówczas wszystkie udziały w kapitale zakładowym powinny być równe i są niepodzielne.

W świetle tych przepisów oraz w kontekście użytego w przepisach o podatku dochodowym pojęcia „unicestwienie udziałów (akcji)”, zmniejszenie praw wspólnika inkorporowanych przez posiadane przez niego udziały – w przypadku spółki z o.o. – może nastąpić poprzez:

- zmniejszenie wartości nominalnej posiadanego przez wspólnika udziału – jeżeli wspólnik może mieć tylko jeden udział,
- zmniejszenie wartości nominalnej posiadanych przez wspólnika udziałów – jeżeli wspólnik może mieć więcej niż jeden udział,
- zmniejszenie ilości posiadanych przez wspólnika udziałów – jeżeli wspólnik może mieć więcej niż jeden udział.

Z kolei w przypadku spółki akcyjnej zmniejszenie praw wspólnika inkorporowanych przez posiadane przez niego akcje może nastąpić poprzez:

- zmniejszenie wartości nominalnej posiadanych przez wspólnika akcji,
- połączenie posiadanych przez wspólnika akcji,
- zmniejszenie ilości posiadanych przez wspólnika akcji (art. 455 § 1 Ksh).

W przypadku podziału spółki, w której podatnik posiada udziały (akcje), dochodzi do modyfikacji w tym do zmniejszenia praw tego podatnika inkorporowanych przez posiadane przez niego udziały (akcje) tej spółki. Podział spółki powoduje bowiem, iż własność całości lub części majątku takiej dzielonej spółki przechodzi na własność innej lub innych spółek. Jeżeli podział dotyczy całości majątku spółki dzielonej, spółka ta podlega rozwiązaniu i wykreśleniu z rejestru (art. 530 § 1 Ksh). Konsekwencją tego jest zaś to, że wygasają (ulegają unicestwieniu) wszelkie prawa inkorporowane przez udział lub udziały (akcje) takiej spółki. W takiej jednak sytuacji, wspólnik taki ma – co do zasady – prawo do uzyskania majątkowej „rekompensaty” w postaci praw udziałowych w spółce (w spółkach) przejmującej majątek spółki dzielonej. Dokonując następnie odpłatnego zbycia tak uzyskanych udziałów (akcji), podatnik – zgodnie z treścią art. 16 ust. 1 pkt 8c lit a) i b) updop, albo odpowiednio art. 24 ust. 8 pkt 1 i 2 updof – może zaliczyć do swoich kosztów uzyskania przychodów poniesione przez niego koszty na nabycie (objęcie) udziałów (akcji) w spółce podzielonej.

Nieco jednak inne skutki wystąpią wówczas, kiedy podział spółki dokonywany jest przez wydzielenie (art. 529 § 1 pkt 4 Ksh). W takiej bowiem sytuacji u wspólnika spółki dzielonej przez wydzielenie pozostaną udziały (akcje) spółki dzielonej, których wartość nominalna lub zsumowana wartość nominalna – z zastrzeżeniem art. 542 § 4 Ksh – będzie niższa niż przed podziałem.

Sposób określenia, w jakiej części (proporcji) poniesione przez wspólnika wydatki na nabycie (objęcie) udziałów lub akcji w spółce dzielonej, podatnik powinien „przypisać” do udziałów (akcji) pozostających w jego posiadaniu – już po dokonaniu podziału spółki – udziałów (akcji) tej spółki, a w jakiej do otrzymanych w następstwie podziału udziałów (akcji) spółki przejmującej (spółek przejmujących), w tym spółek nowo zawiązanych, określony został w treści art. 16 ust. 1 pkt 8c lit. c) updop, albo art. 24 ust. 8 pkt 3 updof.

Zgodnie z tymi przepisami, poniesione wydatki na nabycie (objęcie) udziałów w spółce dzielonej podlegają przypisaniu do wydatków „na nabycie lub objęcie” tych udziałów oraz do wydatków „na nabycie lub objęcie” udziałów (akcji) w spółce (spółkach) przejmującej „w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego wspólnika wartość nominalna unicestwianych udziałów (akcji) w spółce dzielonej do wartości nominalnej udziałów (akcji) przed podziałem; pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki podzielonej przez wydzielenie”.

Zdaniem Ministra Finansów, proporcję wskazaną w art. 16 ust. 1 pkt 8c lit. c) updop oraz art. 24 ust. 8 pkt 3 updof podatnik winien stosować niezależnie od tego, czy:

- zmniejszeniu w wyniku podziału ulegnie u tego podatnika ilość posiadanych przez niego udziałów (akcji) w spółce dzielonej, a tym samym – łączna wartość nominalna tych udziałów (akcji),
- zmniejszeniu w wyniku podziału ulegnie u tego podatnika wartość nominalna posiadanych udziałów (akcji) w spółce dzielonej, bez zmniejszania ilości tych udziałów (akcji), a tym samym – suma ich wartości nominalnej,
- zmniejszeniu w wyniku podziału ulegnie u tego podatnika zarówno wartość nominalna posiadanych udziałów (akcji) w spółce dzielonej, jak i ich ilość,
- zmniejszeniu w wyniku podziału ulegnie u tego podatnika wartość nominalna posiadanego udziału (jeżeli wspólnik może mieć tylko jeden udział).

Tylko bowiem taka wykładnia przywołanego przepisu odpowiada systemowemu rozumieniu pojęcia „unicestwienie udziałów (akcji)” i zapewnia równe traktowanie podmiotów, niezależnie od wynikającej z umowy (statutu) spółki oraz z Ksh i przyjętej przez wspólników koncepcji podziału praw inkorporowanych przez udział lub udziały (akcje) danej spółki.

Jednocześnie zauważyć należy, że analogiczne rozumienie pojęcia „unicestwienie udziałów (akcji)” powinno być stosowane do wykładni przepisu art. 10 ust. 1 pkt 6 updop i art. 24 ust. 5 pkt 7 updof.

Minister Finansów: z up. K. Raczkowski