

Agnieszka FRAN CZAK
Akademia im. Jana Długosza w Częstochowie

Konsekwencje łączenia się spółek kapitałowych w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

1. Wstęp

Dynamika rozwoju gospodarczego oraz konieczność dopasowania się do szybko zmieniających się wymagań rynku dyktują przedsiębiorcom potrzebę elastycznego kształtowania struktury organizacyjnej oraz formy prawnej prowadzonej działalności. Łączenie się spółek kapitałowych jest zatem coraz częściej jednym ze sposobów zdobywania rynku, koncentracji kapitału, umacniania pozycji spółki, a nawet ochrony przed upadłością. Dodatkowo, obecny kryzys finansowy stwarza szereg sprzyjających możliwości do przejęcia spółek znajdujących się w złej sytuacji gospodarczej. Procedury łączenia się spółek stanowią jednak jedne z najbardziej skomplikowanych operacji, które wymagają wiedzy z różnych dziedzin i powodują daleko idące konsekwencje. W niniejszym artykule podjęta zostanie analiza konsekwencji łączenia się spółek w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym, zarówno dla spółek uczestniczących w procesie łączenia, jak i dla udziałowców czy akcjonariuszy tych spółek. Aspekty podatkowe połączenia z punktu widzenia przedsiębiorców są nie mniej istotne, niż zagadnienia prywatnoprawne. Ich znaczenie jest na tyle duże, iż mogą one wpływać na ekonomiczne efekty spółki, sprzyjając procesom rozwojowym lub je skutecznie hamując.

2. Obszary regulacji prawnej połączeń spółek kapitałowych

Przed omówieniem konkretnych przepisów prawa podatkowego dotyczących procesu łączenia się spółek, konieczne jest przedstawienie podstawowych regula-

cji prawnych w zakresie połączeń krajowych i transgranicznych. Kodeks spółek handlowych¹ (dalej K.s.h.) w art. 492 ust. 1 przewiduje dwa sposoby łączenia się spółek. Pierwszy sposób nazywany jest połączeniem przez przejęcie lub inkorporację. Jego istota polega na przeniesieniu całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) za udziały lub akcje, które spółka przejmująca wydaje wspólnikom spółki przejmowanej. Drugi natomiast określany jest mianem fuzji, albo połączenia przez zawiązanie nowej spółki i polega na zawiązaniu spółki kapitałowej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek za udziały lub akcje nowej spółki. Zasadniczą różnicą pomiędzy powyższymi metodami łączenia się spółek jest to, że w przypadku łączenia się przez zawiązanie nowej spółki wszystkie spółki biorące udział w łączeniu się tracą podmiotowość prawną. Na ich miejsce wstępuje podmiot nowo powstały, który tworzą udziałowcy spółek uczestniczących w połączeniu. W przypadku połączenia przez inkorporację możliwe jest zachowanie przez spółkę przejmującą jej podmiotowości prawnej i organizacyjnej. Byt prawny spółek przejmowanych kończy się wraz z wykreśleniem ich z rejestru, ich prawa i obowiązki zaś przechodzą na spółkę przejmującą, a ich dotychczasowi wspólnicy bądź akcjonariusze stają się z dniem połączenia wspólnikami bądź akcjonariuszami spółki przejmującej. Działalność spółki inkorporowanej jest natomiast kontynuowana przez spółkę przejmującą w jej ramach organizacyjnych².

Poprzednio obowiązujący Kodeks handlowy³ w niedostatecznym stopniu regulował proces łączenia spółek, ponieważ unormowania dotyczyły jedynie połączeń jednorodnych tzn. spółki z o.o. ze spółką z o.o. czy spółki akcyjnej z akcyjną⁴. Obecnie Kodeks spółek handlowych przewiduje w art. 491 możliwość łączenia się zarówno spółek kapitałowych (spółki akcyjnej oraz z o.o.), jak i osobowych (jawnej, partnerskiej, komandytowej, komandytowo-akcyjnej). Przepisy prawa umożliwiają spółkom kapitałowym łączenie się zarówno między sobą, jak i ze spółkami osobowymi; spółki osobowe nie mogą być jedynie spółką przejmującą ani nowo zawiązaną. Z kolei spółki osobowe mogą łączyć się między sobą tylko poprzez zawiązanie spółki kapitałowej.

Transgraniczne łączenie się spółek kapitałowych uregulowane zostało przez Dyrektywę 005/56/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 2005 r., zwaną Dziesiątą Dyrektywą⁵, a do polskiego prawa implementowane zo-

¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.

² M. Rodzyńkiewicz, *Łączenie się spółek. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 27.

³ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy, Dz. U. z 1934 r. Nr 57, poz. 502, z późn. zm.

⁴ A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Praktyczne komentarze i objaśnienia*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 771.

⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nt 2005/56/WE z dnia 26 października 2005 r. w sprawie transgranicznego łączenia się spółek kapitałowych, Dz. U. L 310 z dnia 25 listopada 2005 r.

stało przez ustawę z dnia 25 kwietnia 2008 r., wprowadzającą do Kodeksu spółek handlowych rozdział 2[1]. Jej zamiarem jest zagwarantowanie efektywnej współpracy handlowej oraz ułatwienie konsolidacji spółek, które mają siedziby w różnych państwach UE. W ramach transgranicznej procedury, polskie spółki mogą łączyć się ze spółką zagraniczną, o której mowa w art. 2 pkt 1 Dziesiątej Dyrektywy, utworzoną zgodnie z prawem państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa-strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym i mającą siedzibę statutową, zarząd główny lub główny zakład na terenie Unii Europejskiej lub państwa-strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym⁶. Połączenia transgraniczne przeprowadzane są na zasadach zbliżonych do połączenia krajowego, ponieważ w sytuacji połączenia transgranicznego w pierwszej kolejności należy stosować przepisy prawa krajowego, o ile przepisy Dziesiątej Dyrektywy nie mówią inaczej. Zgodnie z art. 491 ust. 1¹ K.s.h., w łączeniu transgranicznym udział brać mogą polskie spółki kapitałowe, a także spółka komandytowo-akcyjna, przy czym spółka komandytowo-akcyjna nie może być spółką przejmującą ani nowo zawiązaną.

3. Sukcesja podatkowa przy łączeniu się spółek

Termin „następstwo prawne” wprowadzony został do ogólnego prawa podatkowego dopiero przepisami Ordynacji podatkowej z 1997 r.⁷. We wcześniejszym ustawodawstwie⁸ podatkowym nie było odpowiednika dla takiej instytucji⁹. Sukcesja podatkowa jest odpowiednikiem sukcesji generalnej na gruncie prawa podatkowego. Z tym zastrzeżeniem, że pomiędzy obiema gałęziami prawa nie zachodzi korelacja, która przejawiałaby się tym, że wystąpienie sukcesji na gruncie jednej z dziedzin prawa automatycznie prowadzi do sukcesji w drugiej i odwrotnie¹⁰. Zasada sukcesji podatkowej uregulowana została w art. 93 ust. 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym osoba prawna powstała w wyniku łączenia się m.in. spółek kapitałowych wstępuje we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się spółek. W myśl natomiast art. 93 ust. 2 powyższą zasadę stosuje się do osoby prawnej łączącej się przez przejście innej osoby prawnej (osób prawnych) lub osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych).

⁶ M. Koralewski, *Krajowe i transgraniczne fuzje i przejścia w prawie podatkowym i rachunkowości*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2009, s. 27.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.

⁸ Następstwo prawne nie zostało uregulowane w ustawodawstwie podatkowym począwszy od Ordynacji podatkowej z 1934 r.

⁹ W. Modzelewski, *Wybrane zagadnienia podatkowe restrukturyzacji spółek kapitałowych*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2008, s. 9.

¹⁰ Por. A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001, s. 126.

Granice sukcesji podatkowej w Ordynacji podatkowej są bardzo szeroko określone. Sukcesja praw i obowiązków podatkowych oznacza, w rozumieniu powyższych przepisów, że następcą prawnym może m.in. kontynuować po poprzedniku prawnym wycenę składników majątkowych oraz ich amortyzację, zaliczać w ciężar kosztów uzyskania przychodów zaistniałe u poprzednika prawnego, a zrealizowane już po ustaniu jego bytu prawnego różnice kursowe, korzystać z przysługujących poprzednikowi prawnemu odliczeń wydatków inwestycyjnych od podstawy opodatkowania, zaliczać w ciężar kosztów odpisy aktualizacyjne wartość należności, które u poprzednika prawnego zostały zaliczone do przychodów należnych, pomniejszyć podatek należny o podatek naliczony wynikający z jego deklaracji¹¹.

Stosunek przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej do przepisów innych aktów prawa podatkowego można określić jako stosunek *leges generales* względem *leges speciales*. Zatem przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się do następstwa prawnego w prawie podatkowym w takim zakresie, w jakim nie uregulowane zostało w przepisach szczegółowych. Przejmowane prawa i obowiązki należy rozumieć szeroko. Jednak, gdy ustawy szczególnie jednoznacznie odnoszą się do następstwa prawnego w prawie podatkowym, wówczas zakres tego następstwa kształtuje się przez przepisy takich ustaw¹².

W tym miejscu warto przytoczyć fragment postanowienia Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku: „Przedmiotem następstwa osób prawnych są prawa i obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego. Odwołanie się do kategorii «przepisy prawa podatkowego» oznacza, w związku z treścią art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, przedmiotowo najpełniejszy z możliwych zakres sankcji, stosowanej wobec praw i obowiązków wynikających z wszelkich aktów normatywnych prawa podatkowego – niezależnie od ich treści, a więc stosunków zarówno materialnoprawnych, jak i formalnoprawnych. W szczególności wstępuje się w prawa i obowiązki poprzednika jako podatnika, płatnika i inkasenta. Przy czym jest to nabycie pochodne (translatywne), gdyż dotyczy praw poprzednio już obowiązujących.”¹³

Zgodnie z art. 93d Ordynacji podatkowej następstwo prawne i zasady z nim związane dotyczą również praw i obowiązków wynikających z decyzji podatkowych. Zakres sukcesji podatkowej jest w tym przypadku bardzo szeroki, gdyż dotyczy wszystkich praw i obowiązków wynikających z decyzji mających swoje

¹¹ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wyd. ABC, Warszawa 2003, s. 538.

¹² Zob. R. Mastalski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2006*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2006, s. 420–421.

¹³ Postanowienie Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 4 maja 2005 r., sygnatura BI/423–0065/05.

podstawy materialnoprawne i formalne w przepisach prawa podatkowego¹⁴. Na następcy prawnym spoczywają zatem obowiązki materialnoprawne i proceduralne.

4. Zasada neutralności podatkowej połączenia

Połączenie spółek jest co do zasady neutralne podatkowo. Polska wprowadziła do systemu prawa podatkowego regulacje dotyczące neutralnego charakteru połączenia spółek w obszarze podatkowym w następstwie Dyrektywy Rady nr 90/434/EWG¹⁵. Istotą unormowań zawartych w Dyrektywie było zobowiązanie państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej do takiego ukształtowania obowiązujących przepisów podatkowych, aby zyski kapitałowe ujawniane w trakcie zdarzeń objętych podmiotowym i przedmiotowym zakresem dokumentu, nie były opodatkowane w momencie ich ujawniania, lecz dopiero w momencie realizacji¹⁶. Podstawowym założeniem zasady neutralności podatkowej jest zniesienie opodatkowania transakcji łączenia się spółek, a także odroczenie opodatkowania dochodów i zysków wynikających z przekształceń przedsiębiorstw, aby zrównać je pod tym względem z analogicznymi transakcjami dokonywanymi między spółkami krajowymi¹⁷. Zasada neutralności podatkowej znajduje zastosowanie zarówno do łączenia się spółek krajowych, jak i do połączeń transgranicznych. Jednak mogą wystąpić sytuacje, kiedy to połączenie nie jest neutralne podatkowo. Zasada neutralności podatkowej nie znajduje zastosowania w przypadku przejęcia, gdy spółka przejmująca posiadała w kapitale zakładowym spółki przejmowanej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%. Odstępstwem od przedmiotowej zasady dozwolonym przez dyrektywę i znajdującym odzwierciedlenie w polskim prawie jest opodatkowanie dochodu wspólnika wynikające z połączenia w przypadku dalszego zbycia posiadanych przez niego jednostek uczestnictwa oraz opodatkowanie dopłat gotówkowych otrzymanych przez wspólników (akcjonariuszy) spółek przejmowanych¹⁸. Zasada neutralności podatkowej

¹⁴ R. Mastalski, P. Borszowski, *Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, „Glosa” nr 8, 2001.

¹⁵ Dyrektywa Rady nr 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnotowego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i zmiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. L 225 z dnia 20 sierpnia 1990 r., s. 1–5.

W związku z przyjęciem rozporządzeń oraz dyrektyw statuujących spółkę europejską i spółdzielnię europejską, a także celem usunięcia pojawiających się wątpliwości została zmieniona Dyrektywą Rady nr 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniająca Dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnotowego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i zmiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. L 058 z dnia 4 marca 2005 r., s. 19–27.

¹⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo Podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Wyd. ODDK, Gdańsk 2005, s. 217.

¹⁷ Zob. Preambuła Dyrektywa Rady nr 90/434/EWG.

¹⁸ M. Koralewski, *Krajowe i transgraniczne...*, op. cit., s. 56.

nie jest w prawie respektowana, gdy połączenie spółek przeprowadzane jest nie z przyczyn uzasadnionych ekonomicznie, lecz w sytuacji, gdy zasadniczym bądź jednym z zasadniczych celów takiej operacji było uniknięcie lub też uchYLENIE się od opodatkowania¹⁹. Przepis ten może budzić kontrowersje skoro uznanie organu podatkowego ma decydować o zasadności całej operacji połączenia spółek²⁰. Prawo takie stoi w sprzeczności z zasadą nieingerencji organów państwa w decyzje gospodarcze podejmowane przez podatników.

5. Skutki podatkowe dla spółki przejmującej i nowo zawiązanej

Podstawowym skutkiem ekonomiczno-prawnym łączenia się spółek jest wydanie przez spółkę przejmującą udziałów (akcji) udziałowcom (akcjonariuszom) spółek przejmowanych (łączących się) w zamian za majątek tych ostatnich spółek. Zamiana taka bazuje na modelu ekwiwalentności świadczeń, co sprawia, że spółka przejmująca wydaje udziały (akcje) o wartości nominalnej odpowiadającej wartości otrzymanego majątku²¹. Skutki podatkowe nabycia majątku w aspekcie uzyskania przez spółkę przejmującą przychodu zostały uregulowane w przepisach Dyrektywy Rady 90/434/EWG, które następnie zostały implementowane do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z przepisów tych wynika, iż:

1. dla spółki przejmującej lub nowo zawiązanej nie stanowi dochodu z udziału w zyskach osób prawnych, nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną majątku spółki przejmowanej lub dzielonej ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej lub dzielonej²²;
2. dla spółki przejmującej, która posiada w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości mniejszej niż 10%, dochód stanowi nadwyżka wartości przejętego majątku odpowiadająca procentowemu udziałowi w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej nad kosztami uzyskania przychodu²³.

W pierwszym przypadku spółka przejmująca nie ma udziału w kapitale spółki przejmowanej, wówczas dla przejmującej spółki nie stanowi dochodu nadwyżka wartości otrzymanego majątku przez spółkę przejmującą ponad nominalną

¹⁹ Art. 10 ust. 4 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.

²⁰ A. Kowalska, A. Kowalski, A. Firecka, B. Danel, M. Pacholska, W. Kucypera, A. Połec, *Łączenie, podział, przekształcenia spółek kapitałowych. Aspekty prawne i kapitałowe*, Wyd. IUSatTAX, Warszawa 2011, s. 125.

²¹ A. Helin, *Fuzje i przejęcia...*, op. cit., s. 316.

²² Art. 4 ust. 1 Dyrektywy 90/432/EWG oraz art. 10 ust. 2 p.d.o.p.

²³ Art. 7 Dyrektywy 90/432/EWG oraz art. 10 ust. 2 p.d.o.p.

wartość udziałów przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej.

W drugim przypadku, ze względu na to, że spółka przejmująca ma co najmniej 10% udziałów w kapitale zakładowym spółki przejmowanej, będzie zobowiązana do skalkulowania dochodu do opodatkowania jako nadwyżki wartości przejętego majątku, odpowiadającej procentowemu udziałowi w kapitale zakładowym spółki przejmowanej, nad kosztami poniesionymi w związku z nabyciem udziałów w spółce przejmowanej. Koszty uzyskania przychodów określa się zgodnie z art. 15 ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.p.

6. Skutki połączenia w podatku dochodowym dla spółki przejmowanej

Proces połączenia spółek skutkuje ustaniem bytu prawnego spółki przejmowanej, co jednak nie jest związane z powstaniem szczególnych obowiązków podatkowych w tej spółce. Majątek spółki przejmowanej od dnia połączenia staje się własnością spółki przejmującej. Nie mamy tutaj do czynienia ze zbyciem, zatem spółka nie uzyskuje z tego tytułu przychodu²⁴. Określając obowiązki podatkowe spółki przejmowanej w związku z przejęciem, można zaobserwować związek uregulowań podatkowych oraz przepisów o rachunkowości. W zależności od przyjętej metody rachunkowej ujęcia przejęcia spółki powstają różne skutki podatkowe²⁵. Odrębne przesłanki rozliczania połączenia metodą nabycia lub metodą łączenia udziałów określają międzynarodowe standardy rachunkowości. Jeżeli zgodnie z obowiązującymi regulacjami w zakresie rachunkowości przejęcie spółki jest rozliczane metodą nabycia, spółka przejmowana będzie zobowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający dzień połączenia. Rok podatkowy w spółce przejmowanej zostanie zatem skrócony, a co za tym idzie – wystąpi konieczność złożenia rocznego zeznania podatkowego²⁶. W związku z sukcesją praw i obowiązków podatkowych, odpowiedzialna za rozliczenie podatkowe spółki przejmowanej będzie spółka przejmująca. Natomiast dokonując rozliczenia metodą łączenia udziałów, zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki przejmującej może podjąć decyzję o niezamykaniu ksiąg rachunkowych spółki przejmowanej²⁷. Zatem wszelkie występujące w spółce przejmowanej od początku roku obrotowego do dnia połączenia przychody i koszty sumuje się

²⁴ A. Kowalska, A. Kowalski, A. Firecka, B. Danel, M. Pacholska, W. Kucypera, A. Połec, *Łączenie, podział...*, op. cit., s. 128–129.

²⁵ W. Frąckowiak, red. *Fuzje i przejęcia*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009, s. 160.

²⁶ Art. 8 ust. 6 u.o.p.d.p.

²⁷ Art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.

z przychodami i kosztami spółki przejmującej. W konsekwencji podjęcia decyzji o niezamykaniu ksiąg rachunkowych na dzień połączenia rok podatkowy spółki przejmowanej zakończy się, a więc spółka przejmująca nie będzie miała obowiązku złożenia zeznania CIT-8 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) spółki przejmowanej za rok podatkowy do dnia połączenia.

W przypadku połączenia w drodze fuzji, łączące się spółki są zawsze zobowiązane do zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz dokonania rozliczenia podatkowego. Ich rok podatkowy kończy się z dniem wykreślenia z rejestru. Również nowo zawiązana spółka nie przejmuje uprawnień do rozliczania strat podatkowych łączących się spółek.

7. Rozliczenie straty podatkowej spółki przejmowanej

Niejednoznaczność przepisów określających możliwości rozliczenia straty przy połączeniu spółek prowadzi w praktyce do licznych wątpliwości podatników. W szczególności występują one w przypadku, gdy spółka przejmowana wykazuje stratę, a spółka przejmująca natomiast znaczny dochód do opodatkowania. Uzasadniony jest więc precyzyjny opis faktycznych okoliczności, które dają podstawy lub też uniemożliwiają rozliczenie straty podatkowej przy połączeniu spółek.

Przepisy art. 7 u.p.d.o.p. dotyczące pokrywania strat stanowią *lex specialis* w stosunku do art. 93 o.p. w tym sensie, że wykluczają sukcesję podatkową. Zgodnie z brzmieniem art. 7 ust. 3 pkt 4, w razie łączenia się przedsiębiorców przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się strat przedsiębiorców łączonych lub przejmowanych. Oznacza to, że straty spółki łączonej lub przejmowanej nie mogą pomniejszyć dochodu spółki przejmującej lub powstałej po połączeniu. Rozwiązanie to jest niewątpliwie niekorzystne dla przedsiębiorców. W przypadku fuzji spółek jest jednak uzasadnione. Jeżeli rozwiązanie takie funkcjonowałoby w prawie podatkowym, wtedy każdej spółce osiągającej wysokie dochody opłacałoby się przejąć w drodze fuzji spółkę bankrutującą i w ten sposób skutecznie obniżyć swój dochód do opodatkowania przez pokrywanie jej strat²⁸.

Jednak pomimo ustawowego zakazu odliczania strat podatkowych przy fuzjach spółek, połączenie, które rozliczane jest dla celów księgowych, tzw. „metodą łączenia udziałów” pozwala na zachowanie prawa do rozliczenia straty spółki przejmowanej przez spółkę przejmującą. Zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o rachunkowości można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w sytuacji połączenia spółek, gdy w myśl ustawy przejęcie spółki następuje metodą łączenia udziałów i nie powoduje powstania nowej spółki (połączenie przez inkorporację). Z art. 8 u.p.d.o.p. wynika, że w przypadku, gdy przepisy odrębne nie prze-

²⁸ Por. H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, op. cit., s. 560.

widują konieczności zamknięcia ksiąg rachunkowych, połączenie spółek nie jest związane z obowiązkiem zakończenia roku podatkowego. Zatem nie powstaje obowiązek rozliczenia podatku dochodowego w spółce przejmowanej na dzień połączenia. Z art. 7 ust. 3 pkt 4 wynika, że przy ustalaniu dochodu do opodatkowania nie należy uwzględniać strat podatkowych podmiotów przejmowanych. Jeżeli jednak spółka przejmowana nie zamyka ksiąg rachunkowych, nie ustala też straty. W takim przypadku słuszną wydaje się być interpretacja, że spółka przejmująca po dniu połączenia kontynuuje kalkulację zaliczek na podatek dochodowy, z tym że przejmująca spółka po dniu przejścia w swych rozliczeniach podatkowych uwzględnić powinna również wynik podatkowy spółki przejętej²⁹. Zatem występująca w dniu przejścia „strata” podatkowa spółki, która była przejęta, musi zostać rozliczona wraz z wypracowanym dochodem w tym roku podatkowym przez spółkę przejmującą. Podobne stanowisko zajął również Drugi Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie: „w rozpatrywanej sytuacji w spółkach przejmowanych nie wystąpi w roku połączenia się spółek strata podatkowa, ponieważ odnosi się ona do roku podatkowego. Natomiast rok podatkowy tych spółek, zgodnie z przytoczonymi przepisami, nie został zamknięty i strata podatkowa za ten rok podatkowy nie mogła zostać ustalona. Należy zatem stwierdzić, iż w sytuacji przedstawionej we wniosku Spółki, zastosowania nie będzie miał art. 7 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Powołany przepis zastosowanie będzie miał natomiast do strat spółek przejętych, osiągniętych w latach poprzedzających rok przejścia.”³⁰.

8. Amortyzacja przy łączeniu się spółek

Kontynuowanie przez spółkę przejmującą lub nowo powstałą działalności spółek przejętych oraz wstąpienie przez nią w prawa i obowiązki tych spółek w drodze sukcesji podatkowej stanowi uzasadnienie dla spółki przejmującej do stosowania przez nią tych samych zasad amortyzacji, które były stosowane w spółkach przejmowanych i łączących się w drodze fuzji.

Zasady kontynuowania amortyzacji określone zostały w art. 16h ust. 3 u.p.d.o.p., nakazującego, żeby podmioty powstające z połączenia innych podmiotów i podmioty, które przejęły część lub całość innego podmiotu, na skutek takiego zdarzenia dokonywały odpisów amortyzacyjnych przy uwzględnieniu dotychczasowej wysokości odpisów, a także kontynuowały przyjętą przez podmiot łączący się metodę amortyzacji.

W celu ustalenia wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych regulacji dostarcza art. 16g ust. 9 u.p.d.o.p., który stanowi,

²⁹ Zob. Postanowienie Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 8 lutego 2005 r., sygnatura PSUS/PBOI/423/13/05/IL.

³⁰ Postanowienie Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 13 marca 2007 r., sygnatura 1472/ROPI/423-6/07/AK.

że w razie przekształcenia formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów, z zastrzeżeniem ust. 19, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów – wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p., podmiotu przekształconego, połączonego lub podzielonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek nie będących osobami prawnymi. Artykuł 16g ust. 18 u.p.d.o.p. stanowi, że przepis ust. 9 ma zastosowanie, gdy z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału, połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia części majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego lub podzielonego. Jednak w zakresie amortyzacji istnieją pewne ograniczenia, które wynikają z art. 16k ust. 7 i 11 pkt 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z art. 16k ust. 7 pkt 1 u.p.d.o.p. zasada przyspieszonej amortyzacji, o której mowa w art. 16g ust. 7 u.p.d.o.p. nie stosuje się do podatników rozpoczynających działalność, którzy zostali utworzeni w wyniku przekształcenia, podziału lub połączenia podatników.

Odpisy dokonywane powinny być przy zastosowaniu dotychczasowej metody amortyzacji oraz wysokości stawek amortyzacyjnych. W rzeczywistości oznacza to, iż możliwe jest zastosowanie współczynników obniżających lub podwyższających stawki. Możliwość zmiany stawek amortyzacji, ich obniżania lub podwyższania określono w przepisach art. 16i ust. 2–7 u.p.d.o.p. Zakres zmian oraz wejście ich w życie zostało przez ustawodawcę uzależnione od rodzaju środków trwałych podlegających amortyzacji. Dopuszcza się modyfikację stawek amortyzacyjnych w następujący sposób:

1. dla budynków i budowli używanych w warunkach³¹:
 - pogorszonych – przy zastosowaniu współczynnika nie wyższego niż 1,2,
 - złych – przy zastosowaniu współczynnika nie wyższego niż 1,4;
2. dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego tabo-ru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej, przy zastosowaniu w tym okresie współczynnika nie wyższego niż 1,4;
3. dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KST), poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, przy zastosowaniu współczynnika nie wyższego niż 2,0.

Podatnicy mogą dokonywać zmiany stawki począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

³¹ A. Helin, *Fuzje i przejęcia...*, op. cit., s. 330.

9. Podatkowe konsekwencje połączenia dla wspólników

Zgodnie z brzmieniem art. 24 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³² (dalej u.p.d.o.f.), w przypadku połączenia spółek kapitałowych dochód (przychód) udziałowca (akcjonariusza) spółki przejmowanej, stanowiący nadwyżkę między wartością nominalną akcji (udziałów) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną a wydatkami na nabycie (objęcie) akcji (udziałów) w spółce przejmowanej, nie może podlegać opodatkowaniu w momencie połączenia spółek. Natomiast, gdy wspólnikami łączących się spółek były osoby prawne, tożsame zastosowanie ma art. 12 ust. 4 pkt 12 u.o.p.d.p. Dochód do celów podatkowych powstanie dopiero w momencie ich zbywania, czyli np. sprzedaży. Proces wydania nowych udziałów (akcji) za udziały (akcje) spółki przejmowanej musi być oparty na zasadzie ekwiwalentności. Nałożenie na wspólników spółek przejmowanych dopłat, od których spółka ta uzależnia wydanie udziałów (akcji) ma na celu wyrównanie wartości udziałów (akcji) spółki przejmowanej w zamian za majątek spółki przejmującej. Dla wspólników koszt dopłat stanowi koszt nabycia udziałów spółki przejmującej, będący kosztem uzyskania przychodów w momencie ich zbycia. Ponadto należy pamiętać, że dopłaty te nie mogą przekraczać łącznie 10% wartości bilansowej przyznanych udziałów lub akcji spółki przejmującej, określonej według oświadczenia, o którym mowa w art. 499 ust. 2 pkt 4 K.s.h., bądź wartości nominalnej przyznanych udziałów lub akcji spółki nowo zawiązanej. Funkcją owych ograniczeń jest zapobieżenie uzależnieniu wydania udziałów (akcji) od uiszczenia wygórowanych dopłat, co stanowiłoby formę szantażu korporacyjnego oraz mogłoby prowadzić do nierównego traktowania wspólników³³.

Przychodem w momencie zbycia będzie umowna cena zbycia udziałów (akcji). Koszt uzyskania przychodu będzie wówczas określany zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8c u.p.d.o.p. dla wspólników będących osobą prawną i zgodnie z art. 24 ust. 8 pkt 1–3 u.p.d.o.f. dla wspólników będących osobą fizyczną, czyli w wysokości:

- a) jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej (łączącej się) objęte zostały w zamian za wkład niepieniężny, to koszt uzyskania przychodu ustalany jest w wartości nominalnej objętych udziałów (akcji) albo wkładów z dnia ich objęcia, gdy te udziały (akcje), wkłady zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część albo w wartości przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, która wynika z ksiąg przedsiębiorstwa, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów, jednak nie wyższej niż ich wartość nominalna z dnia objęcia;

³² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.

³³ M. Rodzyńkiewicz, *Łączenie się...*, op. cit., s. 29.

- b) jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej zostały nabyte albo objęte za wkład pieniężny koszt uzyskania przychodów ustalany jest w wysokości wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w spółce przejmującej albo łączącej się.

10. Skutki podatkowe umorzenia zobowiązań spółki przejmującej wobec spółki przejmowanej

Problemem bezpośrednio związanym z połączeniem spółek jest niejednokrotnie zjednoczenie się w jednej osobie wierzyciela i dłużnika. Sytuacja taka występuje, gdy spółki przejmująca i przejmowana były powiązane przed połączeniem wzajemnym stosunkiem roszczeniowym. Ze względu na sukcesję, spółka przejmująca stanie się zatem jednocześnie w wyniku tego samego stosunku prawnego dłużnikiem i wierzycielem. Ustawodawca nie odnosi się wprost do sytuacji unicestwienia wzajemnych zobowiązań łączących się spółek. Ewentualne podatkowe konsekwencje należy ocenić z punktu widzenia ogólnych zasad opodatkowania podatkiem dochodowym. Wydawane w ostatnim czasie interpretacje podatkowe przedstawiają w tej sprawie stanowisko korzystne dla podatnika. Interpretacje Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie³⁴ oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu³⁵, dotyczące zobowiązań spółki przejmującej wobec spółki przejmowanej przyjmują, że do wygaśnięcia wzajemnych zobowiązań/należności nie dochodzi w wyniku umorzenia zobowiązania, ale w wyniku konsekwencji podjęcia decyzji o połączeniu osób prawnych poprzez przejęcie. W związku z tym nie będzie miał w tym przypadku zastosowania art. 12 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p, który wskazuje, że przychodem jest wartość, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 8, umorzonych lub przedawnionych zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek, z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy oraz umorzonych lub przedawnionych środków na rachunkach bankowych. Z art. 508 K.c.³⁶ wynika, iż zobowiązanie wygasa poprzez umorzenie wtedy, gdy wierzyciel sam zwalnia dłużnika z długu i dłużnik zwolnienie przyjmuje. Z powyższego przepisu wynika, że jest to umowa dwustronna i wymaga ona akceptacji dłużnika. Zatem umorzenie nie następuje z mocy prawa, ponieważ przybiera formę umowy konsensualnej między wierzycielem i dłużnikiem. Wygaśnięcie wzajemnych należności/zobowiązań do jakiego dochodzi w wyniku połączenia w jednej osobie dłużnika i wierzyciela z tytułu stosunku zobowiązaniowego, skutkować nie będzie po połączeniu osiągnięciem przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną przychodu podlegającego opodat-

³⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 listopada 2007 r., sygnatura IP-PB3-423-94/07-2/A.

³⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 10 lutego 2010, sygnatura (ILPB3/423-1066/09-2/EK).

³⁶ Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.

kowaniu. Zobowiązanie to przestanie bowiem istnieć w wyniku połączenia przez przejęcie dwóch osób prawnych.

11. Wydatki spółki przejmującej i przejmowanej związane z procesem połączenia

Spółki w związku z procesem połączenia często ponoszą liczne wydatki, takie jak koszty doradztwa podatkowego, rachunkowego, prawnego, udziału przedstawicieli spółki w spotkaniach dotyczących połączenia itp. Czy takie wydatki mogą stanowić koszt uzyskania przychodu zarówno dla spółki przejmującej jak i przejmowanej? Kwestia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów tych wydatków budzi w praktyce bardzo liczne wątpliwości, o czym mogą świadczyć interpretacje podatkowe poświęcone temu zagadnieniu.

W odniesieniu do prawa zaliczenia przez spółkę przejmującą wydatków związanych z połączeniem do kosztów uzyskania przychodów organy podatkowe w swoich interpretacjach potwierdzają, że prawo takie jest uzasadnione, jeżeli nie dochodzi do podwyższenia kapitału zakładowego. W przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie uregulowane zostały wprost kwestie dotyczące wydatków ponoszonych w związku z połączeniem spółek. Ewentualne konsekwencje podatkowe należy rozstrzygać z punktu widzenia ogólnych zasad opodatkowania obowiązujących w ustawie. Z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. wynika, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu uzyskania przychodów, z wyjątkiem kosztów określonych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Norma wynikająca z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. wymaga, aby przy uwzględnieniu zasady ryzyka gospodarczo, racjonalnie i obiektywnie rzecz ujmując, poniesienie kosztu mogło doprowadzić z dużym prawdopodobieństwem do uzyskania przychodu³⁷. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej wyjaśnia, iż: „wydatki związane z przejęciem spełniają kryterium związku przyczynowo-skutkowego z przychodami, które spółka przejmująca może w przyszłości osiągnąć zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Wymienione wydatki mają charakter kosztów związanych pośrednio z uzyskiwanymi przychodami oraz nie są wymienione w art. 16 ust. 1 cyt. ustawy. Niemniej jednak z punktu widzenia podatkowego istotne jest, czy przejęcie (inkorporacja) ma się odbyć bez podwyższenia kapitału zakładowego. (...) I choć treść wniosku nie świadczy o zamiarze podwyższenia kapitału zakładowego – to należy poinformować, że zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego. To oznacza zaś, że wydatki związane z podwyższeniem kapitału zakładowego nie mogą stanowić kosztu uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Odnosząc zatem powyższe uwarunkowania prawne do przedstawionego przez Spółkę we wniosku stanu

³⁷ Tak też: Wyrok NSA z dnia 9 września 1994 r., sygn. akt III S.A. 30/94.

faktycznego i zdarzenia przyszłego, należy stwierdzić, iż o ile wskazane przez Jednostkę wydatki dotyczące planowanych przejęć innych spółek nie będą związane z podwyższeniem jej kapitału zakładowego, to będą mogły stanowić koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.³⁸.

O ile organy podatkowe co do zasady potwierdzają możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych w związku z procesem połączeniem przez spółki przejmujące², to w przypadku tych samych wydatków ponoszonych przez spółkę przejmowaną odmawiają takiego prawa, argumentując, iż połączenie w żadnym wypadku nie wpłynie na przychody uzyskiwane przez spółkę przejmowaną, ponieważ w wyniku połączenia spółka przejmowana traci swój byt prawny. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 kwietnia 2009 r.³⁹, wskazuje iż „(...) wydatki poniesione przez spółki przejmowane w związku procesem połączenia w trybie art. 492 § 1 pkt 1 K.s.h. nie mogą być uznane za poniesione w celu osiągnięcia przychodu przez te spółki. Zgodnie z art. 493 § 1 K.s.h., konsekwencją procesu połączenia jest bowiem rozwiązanie spółek przejmowanych, bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, w dniu wykreślenia spółek z rejestru. Oznacza to, iż spółki przejmowane tracą swój byt prawny i tym samym status podatnika. W tych okolicznościach nie można uznać, że wydatki poniesione przez nie w związku z procesem konsolidacji miały jakkolwiek związek (bezpośredni czy pośredni) z wielkością osiągniętych przez nie przychodów”.

Stanowisko takie trudno uznać za trafne z punktu widzenia nadrzędnej zasady sukcesji podatkowej. Wprowadzenie przez ustawodawcę zasady sukcesji podatkowej, wskazuje na fakt, że ustawodawca wyraźnie akceptuje okoliczności, w których wydatki poniesione przed połączeniem mogą mieć związek z przychodami osiągniętymi po połączeniu. Ograniczenie możliwości zaliczania tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów wydaje się być sprzeczne z nadrzędną zasadą sukcesji podatkowej⁴⁰.

12. Podsumowanie

Jak wynika z powyższych rozważań, przepisy podatkowe odnoszące się do połączenia spółek kapitałowych, choć spójne z dyrektywami unijnymi, nie zawsze zawierają szczegółową regulację tego procesu. Ustawodawca reguluje wprost jedynie niektóre obszary opodatkowania, tj. zasadę sukcesji podatkowej, opodatkowanie nadwyżki majątku otrzymanego przez spółkę przejmującą, opodatkowanie wspólnika spółki przejmowanej, odliczenie strat podatkowych spółek przejmowanych, zasady odnoszące się do amortyzacji. Zakres bezpośred-

³⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 17 marca 2008 r., sygnatura ITPB3/423-230/07/MK.

³⁹ Wyrok WSA z dnia 6 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 837/08.

⁴⁰ A. Helin, *Fuzje i przejęcia spółek kapitałowych: zagadnienia rachunkowe i podatkowe*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 341.

niej regulacji wynika w dużym stopniu z konieczności dostosowania prawa polskiego do przepisów Unii Europejskiej. W sytuacjach nie uregulowanych przez ustawodawcę stosuje się zasady ogólne ustaw podatkowych, które często nie mogą być stosowane wprost. Taki poziom regulacji podatkowych czyni transakcję łączenia się spółek kapitałowych niezwykle skomplikowaną. Spółki przeprowadzające proces połączenia często napotykać na utrudnienia wynikające z niejasności przepisów prawa podatkowego i niedostatecznych regulacji w tym zakresie. Skutkuje to również licznymi sprzecznościami w interpretacjach organów podatkowych oraz narażeniem podatników na znaczne ryzyko podatkowe. Procesy połączeń są więc obciążone w konsekwencji nieodłącznym ryzykiem podatkowym wynikającym z niedoskonałości legislacji. Dlatego spółki, podejmując decyzję o połączeniu, powinny na każdym etapie uwzględniać analizę skutków podatkowych wynikających z tego procesu.

Streszczenie

W niniejszym artykule podjęta została analiza konsekwencji łączenia się spółek w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym, zarówno dla spółek uczestniczących w procesie łączenia, jak i dla udziałowców czy akcjonariuszy tych spółek. Ustawodawca reguluje wprost jedynie niektóre obszary opodatkowania. Taki poziom regulacji podatkowych czyni transakcję łączenia się spółek kapitałowych niezwykle skomplikowaną.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, połączenia spółek, spółki kapitałowe, sukcesja podatkowa.

Summary

The following article analyzes the consequences of joining limited liability companies in light of income tax regulations for companies involved in the fusion, as well as the equity holders of said companies. The legislator regulates directly only certain aspects of taxation. This level of tax regulation constitutes heightened complexity in the transaction of fusing limited liability companies.

Key words: corporate income tax, companies merger, limited-liability companies, fiscal succession.

Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006.
- Bortlik K., Domowski A., Dworzak R., Flor E., Godwod A., Klukowska-Świtalska M., Koślicki K., Kowalski R., Litwin A., Mucha-Prymas M., Pyzel B., Radzikowski K., Szymankiewicz M., Ścipień K., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Prawo Podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Wyd. ODDK, Gdańsk 2005.

- Frąckowiak W., red. *Fuzje i przejęcia*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2009.
- Grzybowski S., Skąpski J., Wójcik S., *Zarys prawa cywilnego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1988.
- Helin A., *Fuzje i przejęcia spółek kapitałowych: zagadnienia rachunkowe i podatkowe*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Kidyba A., *Kodeks spółek handlowych. Praktyczne komentarze i objaśnienia*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007, s. 771.
- Koralewski M., *Krajowe i transgraniczne fuzje i przejęcia w prawie podatkowym i rachunkowości*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2009.
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Kowalska A., Kowalski A., Firecka A., Danel B., Pacholska M., Kucypera W., Połec A., *Łączenie, podział, przekształcenia spółek kapitałowych. Aspekty prawne i kapitałowe*, Wyd. IUSATAX, Warszawa 2011.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wyd. ABC, Warszawa 2003.
- Mariański A., *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001.
- Mastalski R., Borszowski P., *Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, „Głosa” 2001, r. 8.
- Modzelewski W., *Wybrane zagadnienia podatkowe restrukturyzacji spółek kapitałowych*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2008.
- Rodzinkiewicz M., *Łączenie się spółek. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Szymański K. G., *Opodatkowanie spółek kapitałowych. Połączenia, podziały i inne czynności restrukturyzacyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2006.

Wykaz aktów prawnych

- Dyrektywa Rady nr 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnotowego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i zmiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. L 225 z 20.08.1990)
- Dyrektywa Rady nr 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniająca Dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnotowego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i zmiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. L 058 z dnia 4 marca 2005 r.)
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.)

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.)

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.)

Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.)

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy (Dz. U. z 1934 r. Nr 57, poz. 502, z późn. zm.)

Wykaz orzeczeń

Wyrok NSA z dnia 9 września 1994 r., sygn. III S.A. 30/94

Wyrok WSA z dnia 6 kwietnia 2009 r., sygn. I SA/Gd 837/08

Wykaz pism organów podatkowych

Postanowienie Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 8 lutego 2005 r., sygnatura PSUS/PBOI/423/13/05/IL

Postanowienie Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 4 maja 2005 r., sygnatura BI/423-0065/05

Postanowienie Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 13 marca 2007 r., sygnatura 1472/ROP1/423-6/07/AK

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 listopada 2007 r., sygnatura IP-PB3-423-94/07-2/A

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 17 marca 2008 r., sygnatura ITPB3/423-230/07/MK

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 10 lutego 2010 r., sygnatura (ILPB3/423-1066/09-2/EK)