



\*23 1 /2021

POWRÓT  
MŁODEJ PALESTRY

# MŁODA PALESTRA

CZASOPISMO APLIKANTÓW ADWOKACKICH



## NOWY POCZĄTEK





Wydawca:

**Naczelna Rada Adwokacka**

ul. Świętojerska 16, 00-202 Warszawa

Redakcja:

**Młoda Palestra - Czasopismo Aplikantów  
Adwokackich**

ul. Świętojerska 16, 00-202 Warszawa

E: [młoda.palestra@nra.pl](mailto:młoda.palestra@nra.pl)

W: [www.mlodapalestra.pl](http://www.mlodapalestra.pl)

Fb: [facebook.com/mlodapalestra/](https://www.facebook.com/mlodapalestra/)

Czasopismo wpisane jest do Rejestru Dzienników i Czasopism prowadzonego przez Sąd Okręgowy w Warszawie pod poz. Pr 18243.

Redaktor naczelny:

**apl. adw. Arkadiusz Matysiak (Warszawa)**

Zastępcy redaktora naczelnego:

**apl. adw. Jolanta Kajfasz (Kraków),**

**apl. adw. Bartosz Lewandowski (Warszawa)**

Redaktor prowadząca:

**apl. adw. Joanna Szumańska (Kraków)**

Sekretarz redakcji:

**apl. adw. Marta Mielcarek (Poznań)**

Koordynator ds. mediów społecznościowych  
i wizerunku:

**apl. adw. Klaudia Bolesławska (Katowice)**

Redakcja nie zwraca tekstów niezamówionych oraz zastrzega sobie prawo ich redagowania i skracania.

**Projekt finansowany przez Naczelną Radę  
Adwokacką.**

Wersją podstawową czasopisma  
jest wydanie elektroniczne.

Korekta: Małgorzata Chyczewska

Druk: "SOWA" Spółka z ograniczoną  
odpowiedzialnością z siedzibą w Piasecznie

Projekt okładki, projekt graficzny i DTP:  
qpido.com - Michał Kupidura

**ISSN 2451-327X**

**Warszawa, październik 2021**

#### DZIAŁ KARNY

**Koordynator:** apl. adw. Patricia Różańska-Ungur (Opole)

**Zespół redaktorów:** apl. adw. Paulina Broda (Lublin), apl. adw. Kinga Kubiak (Poznań), apl. adw. Krzysztof Kawałek (Kraków), apl. adw. Małgorzata Karasińska (Warszawa), apl. adw. Katarzyna Robakowska (Zielona Góra), apl. adw. Małgorzata Miazek (Poznań), apl. adw. Katarzyna Pawlonka (Warszawa)

#### DZIAŁ CYWILNY

**Koordynator:** apl. adw. Karolina Nawiatyna (Lublin)

**Zespół redaktorów:**

apl. adw. Kinga Malcherek-Kalemba (Poznań), apl. adw. Anna Karpina (Poznań), apl. adw. Karolina Rybacka (Poznań), apl. adw. Marta Łojek (Poznań), apl. adw. Wiktoria Malinowska (Gdańsk), apl. adw. Monika Zdanowicz (Warszawa)

#### DZIAŁ GOSPODARCZY

**Koordynator:** apl. adw. Klaudia Raczek (Bielsko-Biała)

**Zespół redaktorów:** apl. adw. Małgorzata Kandziora (Poznań), apl. adw. Maciej Oczkowski (Bielsko-Biała), apl. adw. Łukasz Łaguna (Kraków), apl. adw. Paulina Miecznikowska (Katowice)

#### DZIAŁ ADMINISTRACYJNY

**Koordynator:** apl. adw. Adam Kozień (Kraków)

**Zespół redaktorów:** apl. adw. Radosław Wojnarski (Kraków), apl. adw. Jakub Racinowski (Poznań), apl. adw. Maciej Flis (Warszawa), apl. adw. Dominika Gałus (Warszawa), apl. adw. Michał Nawrocki (Łódź)

#### DZIAŁ ETYKA I INNE

**Koordynator:** apl. adw. Joanna Marzec (Warszawa)

**Zespół redaktorów:** apl. adw. Wiktoria Malinowska (Gdańsk), apl. adw. Karolina Bartczak (Warszawa, prawo sportowe), apl. adw. Marta Mielcarek (Poznań), apl. adw. Kinga Durczak (Katowice), apl. adw. Magdalena Mazurek (Warszawa), apl. adw. Kinga Durczak (Katowice)

#### Recenzenci:

adw. prof. dr hab. Katarzyna Bilewska

adw. dr hab. Dariusz Mucha, prof. UO

adw. dr Łukasz Kołtubański

adw. dr Agnieszka Zemke-Górecka

adw. dr Andrzej Malicki

adw. dr Paweł Szewczyk

adw. Sergiy Skorycki

adw. Karol Paszek

adw. Maciej Zajda

adw. Grzegorz Grzona

adw. Artur Hofman

adw. Marta Tomkiewicz

r.pr. dr Michał Hudzik

prof. dr hab. Iwona Niżnik-Dobosz

prof. dr hab. Piotr Dobosz

dr hab. Mikołaj Małecki

dr hab. Piotr Stec, prof. UO

dr hab. Anna Frankiewicz – Bodynek, prof. UO

dr Katarzyna Biczysko-Pudółko

# Karne



**MŁODA  
PALESTRA**  
CZASOPISMO APLIKANTÓW ADWOKACKICH



**apl. adw. Klaudia Raczek**

Izba Adwokacka w Bielsku-Białej



Nowelizacja przepisów w zakresie opodatkowania spółek komandytowych podatkiem dochodowym od osób prawnych (dalej: podatek CIT) dokonana ustawą z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup>, które weszły w życie z dniem 1.01.2021 r., spowodowała w wielu strukturach konieczność podjęcia decyzji, co dalej należy zrobić z dualistyczną strukturą kapitałową, w ramach której współistnieją dwie spółki – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółka komandytowa, której komplementariuszem jest spółka z o.o. z uwagi na brak dalszego uzasadnienia ekonomicznego ich współistnienia. Likwidacja spółki komandytovej nie zawsze jest jednak korzystnym rozwiązaniem z punktu widzenia biznesowego – zerwanie kontraktów, negocjacje, utrata pozwoleń administracyjnych, zwolnienia pracowników zatrudnionych przez spółkę komandytową. Alternatywą dla tego rodzaju działań pozostaje połączenie *de facto* tożsamy struktur, w których istnieją ścisłe powiązania kapitałowo-osobowe, poprzez przejęcie spółki komandytovej przez spółkę z o.o. Niniejszy artykuł ma na celu przybliżenie prawnopodatkowych aspektów przejęcia spółki komandytovej przez spółkę z o.o., z uwzględnieniem wybranych problemów praktycznych, takich jak rozliczenie zysku spółki komandytovej, przejęcie spółki ze stratą, a także zakresu sukcesji w wyniku przejęcia (art. 494 § 1 ustawy z 15.09.2020 r. – Kodeks spółek handlowych<sup>2</sup>).



## NORMATYWNE PODSTAWY POŁĄCZENIA SPÓŁEK

Podstawy normatywne dla procedur *mergers and acquisitions* (zwanych w skrócie M&A) wyznaczają przepisy art. 491–527 k.s.h., które po akcesji Polski do Unii Europejskiej zostały zharmonizowane z przepisami trzeciej dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich (78/855) z 9.10.1978 r.<sup>3</sup>, z późniejszymi zmianami. Do łączenia się spółek z udziałem spółek osobowych stosuje się wprost przepisy ogólne (zawarte w art. 491–497 k.s.h.) oraz dedykowane przepisy zawarte w rozdziale 3 tytułu IV k.s.h. zatytułowanym Łączenie się z udziałem spółek osobowych – art. 517–527 k.s.h.

Faktyczne przyczyny łączenia się spółek mogą być różne – chęć wzmocnienia kilku uczestników rynku, wzmocnienie/ratowanie innego uczestnika poprzez jego przejęcie przez silniejszy podmiot, koncentracja kapitału<sup>4</sup>. Zwrócić uwagę należy, że przepisy prawa publicznego ingerują w swobodę działalności gospodarczej, w zakresie, w jakim połączenie mogłoby doprowadzić do zbudowania pozycji monopolistycznej na rynku<sup>5</sup>.

Harmonizacja przepisów krajowych z dyrektywą w sprawie połączenia spółek wprowadziła do polskiego porządku prawnego konstrukcyjne ograniczenia łączenia się spółek kapitałowych, zgodnie z art. 491 § 1 k.s.h. w przypadku, gdy w procesie połączenia uczestniczy spółka kapitałowa i spółka osobowa, ta ostatnia nie może być spółką przejmującą albo nowo zawiązaną. Innym przewidzianym normatywnie ograniczeniem jest zakaz łączenia spółki w likwidacji, ale tylko od rozpoczęcia podziału majątku między współników (art. 491 § 3 k.s.h.), jak również spółka w upadłości (art. 491 § 3 k.s.h. *in fine*).



## POŁĄCZENIE PRZEZ PRZEJĘCIE SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ – MODELOWY PRZEBIEG PROCEDURY

Odnosząc się szczegółowo do przedmiotu niniejszego artykułu, a więc sytuacji braku ekonomicznego uzasadnienia utrzymywania spółki komandytovej, której komplementariuszem jest sp. z o.o. (dalej: sp.k. sp. z o.o.), z uwagi na opodatkowanie przychodów i kosztów powstałych z działalności w tej spółce osobowej podatkiem CIT, przy jednoczesnym zachowaniu ciąg-





głości podmiotowej, należy stwierdzić, że optymalną formą reorganizacji struktury jest przejęcie jej przez dotychczasowego komplementariusza. Datą graniczą przewidzianą przez ustawę nowelizującą do objęcia spółek komandytowych podatkiem CIT była data 30.04.2021 r.<sup>6</sup> Informacja ta jest istotna w zakresie oceny sytuacji prawnopodatkowej spółki i oceny połączenia, jako zdarzenia podatkowego.

W ramach połączenia przez przejęcie spółki osobowej możemy wyróżnić następujące etapy:

1. Etap przygotowawczy, tzw. menadżerski, na który składają się następujące czynności:

- a. uzgodnienie planu połączenia między łączącymi się spółkami (art. 517 § 1 k.s.h.) – Zakres reprezentacji spółki kapitałowej nie budzi żadnych wątpliwości, gdyż jasne jest, że czynności te wykonuje zarząd. Natomiast w odniesieniu do reprezentacji spółki osobowej powstaje pytanie, czy uzgodnienie planu połączenia stanowi czynność przekraczającą zakres zwykłych czynności spółki, a w konsekwencji czy wyrażenie zgody w ramach uzgodnień poprzedzać musi podjęcie uchwały przez wszystkich wspólników, także wyłączonych od prowadzenia spraw (art. 43 k.s.h.)? Odpowiedź twierdząca na tak postawione pytanie prowadziłaby do wniosku, że w przypadku spółki komandytowej uzgodnienie planu połączenia wymaga akceptacji komandytariuszy (art. 121 § 2 k.s.h.)<sup>7</sup>. Wydaje się, że racjonalniejsza z punktu widzenia roli, jaką pełni przyjęcie planu połączenia, jest interpretacja przeciwna, w myśl której uzgodnienie planu połączenia prowadzić będzie jedynie do usystematyzowania czynności restrukturyzacyjnych w spółce, a więc jako czynność nieprzekraczająca zakresu zwykłych czynności wymaga uprzedniego podjęcia wewnętrznej decyzji zgodnie z regułami prowadzenia spraw w spółce komandytowej (art. 121 § 1 k.s.h.), a następnie podpisania się pod uzgodnionym planem przez komplementariuszy, zgodnie z zasadami reprezentacji (art. 117 k.s.h.)<sup>8</sup>. Na poparcie tej tezy wskazać można, że uzgodnienie planu połączenia nie prowadzi do powstania obowiązku połączenia, a tym samym nie niesie za sobą żadnych zmian w sferze praw i obowiązków pozostałych wspólników<sup>9</sup>. Nadto same przepisy Kodeksu spółek handlowych wydają się potwierdzać, że wspólnicy nieprowadzący spraw spółki nie biorą udziału w tym etapie, z uwagi na brzmienie art. 521 k.s.h., który jednoznacznie wskazuje, że „łącząca się spółka zawiadamia wspólników, którzy nie prowadzą spraw spółki”. Gdyby przyjąć, że wszyscy wspólnicy biorą udział w przyjęciu planu połączenia, przepis ten ograniczony zostałby wyłącznie do wspólników spółki kapitałowej, gdyż pozostali wspólnicy mieliby już wiedzę na temat planowanej procedu-

ry i musieliby wyrazić zgodę na jej inicjację. Plan połączenia zasadniczo nie wymaga poddania go ocenie biegłego, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółką przejmującą albo spółką nowo zawiązaną jest spółka akcyjna lub gdy jedną z łączących się spółek jest spółka komandytowo-akcyjna (art. 520 § 1 k.s.h.). Istotne jest, że w przypadku struktury sp. z o.o. sp.k., gdy spółką przejmującą będzie komplementariusz spółki komandytowej, czynności te będą wykonywane „podwójnie” przez te same osoby – zarząd spółki z o.o., działający jako organ reprezentujący spółkę przejmującą oraz wspólnika uprawnionego do reprezentacji spółki przejmowanej;

- b. zawiadomienie wspólników (art. 521 k.s.h.) – Łącząca się spółka zawiadamia wspólników, którzy nie prowadzą spraw spółki dwukrotnie, w odstępie nie krótszym niż dwa tygodnie, w sposób przewidziany dla zawiadamiania wspólników o zamiarze połączenia się z inną spółką, nie później niż na sześć tygodni przed planowanym dniem powzięcia uchwały o połączeniu. W przypadku połączenia przez przejęcie spółki komandytowej każdy ze wspólników łączących się spółek jest uprawniony do zwrócenia się do spółki z pisemnym wnioskiem o poddanie badania sprawozdania biegłego, w terminie nie później niż 7 dni od dnia powiadomienia go przez spółkę o zamiarze połączenia (art. 520 § 2 k.s.h.);
- c. zgłoszenie planu połączenia spółek do sądu (519 k.s.h.) – W pierwszej kolejności należy wskazać, że w imieniu spółek zgłoszenia dokonują uprawnieni do reprezentacji – zarząd spółki kapitałowej oraz wspólnicy uprawnieni do reprezentacji spółki (w przypadku spółki komandytowej – komplementariusze). Na tle tego przepisu oraz przepisów art. 500 k.s.h. powstało wiele sporów co do właściwości sądu rejestrowego, do którego należy złożyć plan połączenia. Zgodnie z dominującym poglądem, w wypadku fuzji inkorporacyjnej plan połączenia należy zgłosić zarówno sądowi właściwemu dla spółki przejmującej, jak i przejmowanej<sup>10</sup>. Przywołany przepis nie przewiduje terminu, w którym należy wykonać ten obowiązek. Mając na względzie możliwość skorzystania przez wspólników z uprawnienia, o którym mowa w art. 520 § 2 k.s.h., i obowiązku dołączenia tego wniosku do zgłoszenia planu połączenia (art. 519 *in fine*), uzasadnione wydaje się dokonanie zgłoszenia niezwłocznie po bezskutecznym upływie 7 dni od dnia zawiadomienia. Problematiczne z punktu widzenia interesów wierzycieli jest to, że sąd rejestrowy nie dokonuje publikacji planu połączenia, a plan ten nie podlega ogłoszeniu w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym”, tak jak ma to miejsce w przypadku przewidzianym w art. 500 k.s.h. Niemożliwe jest więc skorzystanie przez wierzycieli z praw wynikających z art. 496 k.s.h. Rozwiązanie to jest niekorzystne, zwłaszcza w sytuacji, gdy pasywa przejmowanej spółki przewyższają będą jej aktywa<sup>11</sup>. W okresie od



momentu zawiadomienia wspólników do dnia podjęcia uchwały o połączeniu przysługują im uprawnienia wynikające z art. 505 k.s.h. (art. 521 § 3 k.s.h.).

## 2. Etap uchwał, tzw. właściwa faza połączenia spółek.

Faza ta jest jedną z najważniejszych dla wspólników obu spółek podlegających połączeniu. Zgoda wspólników stanowi element konieczny dla skuteczności połączenia. W przypadku spółek kapitałowych zgoda wyrażana jest w formie uchwały powziętej przez zgromadzenie wspólników albo walne zgromadzenie łączącej się spółki kapitałowej, natomiast w spółkach osobowych – poprzez uchwałę wszystkich wspólników łączącej się spółki osobowej (art. 522 § 1 k.s.h.). Uchwała ta niezależnie od typu spółki wymaga zaprzętkowania przez notariusza (art. 522 § 6 k.s.h.). W przypadku przejścia sp.k. przez sp. z o.o. uchwały te będą podejmowane:

- a. przez zgromadzenie wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – większością trzech czwartych głosów, reprezentujących co najmniej połowę kapitału zakładowego, chyba że umowa spółki przewiduje surowsze warunki (art. 522 § 2 k.s.h.),
  - b. przez wspólników spółki komandytowej – jednomyślnie przez komplementariuszy oraz uchwałą komandytariuszy, za którą wypowiedzą się osoby reprezentujące co najmniej trzy czwarte sumy komandytowej, chyba że umowa spółki przewiduje warunki surowsze (art. 522 § 3 k.s.h.). Przepis ten może nastręczać trudności praktyczne. Istnieje wątpliwość, w jaki sposób ustalić większość  $\frac{3}{4}$  sumy komandytowej? Suma komandytowa jest ustalana indywidualnie w umowie spółki (art. 105 pkt 5 k.s.h.) i jest zgłaszana do sądu rejestrowego (art. 110 § 1 pkt 5 k.s.h.). Przepisy dotyczące spółki komandytowej nie rozróżniają siły głosu komandytariuszy w innych głosowaniach poprzez odniesienie do sumy komandytowej (w myśl zasady jeden wspólnik – jeden głos). Wydaje się, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, że w przypadku głosowania należałoby zsumować wartości sum komandytowych z umowy spółki i sprawdzić, czy głosy oddane „za” stanowią większość  $\frac{3}{4}$  globalnej sumy komandytowej<sup>12</sup>.
3. Zgłoszenie połączenia do sądu rejestrowego (art. 523 k.s.h.) – Zarząd łączącej się spółki kapitałowej i wspólnicy prowadzący sprawy łączącej się spółki osobowej zgłaszają do sądu rejestrowego połączenie spółek w celu wpisania do rejestru. Wykreślenie przejmowanej spółki osobowej z rejestru może nastąpić nie wcześniej niż z dniem zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej lub wpisu do rejestru nowej spółki.



## PRZEJĘCIE SPÓŁKI A OBOWIĄZKI WYNIKAJĄCE Z USTAWY O RACHUNKOWOŚCI

W dniu uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika CIT – co miało miejsce najpóźniej dnia 1.05.2021 r. – powinno było nastąpić otwarcie ksiąg rachunkowych, które zamknięte zostały 30.04.2021 r. Roczne sprawozdanie finansowe spółki komandytowa winna jest sporządzić na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych i nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego – najpóźniej do dnia 30.07.2021 r., a jego zatwierdzenie powinno nastąpić nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego, czyli najpóźniej do 30.10.2021 r. (art. 12 ust. 2, art. 45, art. 52 ust. 1 w zw. z art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości<sup>13</sup>). Zgodnie ze znowelizowanym rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 26.03.2021 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie określenia innych terminów wypełniania obowiązków w zakresie ewidencji oraz w zakresie sporządzenia, zatwierdzenia, udostępnienia i przekazania do właściwego rejestru, jednostki lub organu sprawozdań lub informacji (Dz.U. poz. 572), termin sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego został przedłużony o 3 miesiące – tj. ostateczny termin sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego to obecnie 30.10.2021 r. Natomiast termin zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego został przedłużony o 6 miesięcy. Wobec powyższego roczne sprawozdanie finansowe sp. k. powinno zostać zatwierdzone przez zebranie wspólników tej spółki przed dniem 30.01.2022 r. Kwestia ta istotna jest z dwóch powodów: po pierwsze, jeżeli spółka postanowi dokonać reorganizacji, powinna zgłosić sprawozdanie finansowe do repozytorium KRS przed dniem jej wykreślenia z KRS w wyniku połączenia, z uwagi na to, że system nie zezwoli na złożenie sprawozdania przez spółkę przejmującą, pomimo sukcesji uniwersalnej. Od momentu wykreślenia spółki przejmowanej przypisany jej numer KRS będzie nieaktywny. Nadto nie będzie podmiotu uprawnionego do zatwierdzenia sprawozdania finansowego i jego zgłoszenia, skoro spółka ta już nie istnieje, chociaż mamy jej prawnego sukcesora, to przepisy ustawy o rachunkowości w definicji kierownika jednostki w żaden sposób nie odwołują się do sytuacji sukcesji (art. 3 pkt 6 ustawy o rachunkowości). Po drugie, jest to istotne dla oceny zdarzenia podatkowego, jakim jest przejęcie spółki komandytowej przez sp. z o.o., gdy przejęcie będzie dokonywane w bieżącym roku kalendarzowym, o czym szerzej w kolejnym podrozdziale.



Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości w jednostce przejmowanej księgi rachunkowe zamyka się na dzień wpisu połączenia w KRS (art. 12 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości). Przepis ten przewiduje jednak pewien wyjątek, zgodnie z którym można nie zamykać ksiąg rachunkowych, jeżeli połączenie jednostek (spółek) następuje metodą łączenia udziałów (art. 12 ust. 3 pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Zamknięcie ksiąg rachunkowych w związku z połączeniem pociąga za sobą obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego, które zgodnie z art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości nie podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, w przeciwieństwie do sprawozdań rocznych.

To pytanie powróci wtedy, gdy wystąpi konieczność zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, co nie jest wcale sytuacją rzadką, ponieważ dla celów restrukturyzacji spółek częstokroć wybiera się pełne okresy sprawozdawcze (np. na koniec roku obrotowego). Dzięki zachowaniu pełnych okresów sprawozdawczych, przedstawiają one pełen przegląd sytuacji finansowej spółki przejmowanej. Zatem w sytuacji, gdy dniem połączenia jest 1 stycznia, przy założeniu, że rokiem obrachunkowym spółki jest rok kalendarzowy, zaistnieje konieczność zatwierdzenia rocznego sprawozdania spółki przejętej, która w momencie powstania tego obowiązku już nie istnieje<sup>14</sup>. Wraca więc pytanie, który organ powinien sporządzić roczne sprawozdanie finansowe i je zatwierdzić, tj. czy należy to do obowiązków organów spółki przejmowanej, czy przejmującej? Problem ten jest złożony nie tylko z perspektywy wskazania osoby uprawnionej do jego sporządzenia (kierownika jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości), jak również tego, czy co do uchwały w sprawie zatwierdzenia mieliby wypowiedzieć się wszyscy wspólnicy spółki istniejącej po fuzji, czy może wyłącznie wspólnicy spółki przejmowanej, której sprawozdanie dotyczy. Również problematyczna jest sytuacja ciał nadzorczych, które miałyby opiniować sprawozdania spółki, której działalności nie nadzorowały przez cały rok obrotowy, a zwłaszcza gdy w spółce przejmującej nie ma ciała nadzorczego, a umowa spółki przejmowanej takie ciało przewidywała. Aby uniknąć konieczności rozstrzygania tych wątpliwości, racjonalnym rozwiązaniem wydaje się sporządzenie i zatwierdzenie sprawozdania finansowego jeszcze przed zakończeniem procedury połączeniowej przez właściwe organy spółki przejmowanej.

Zgodnie z dominującym poglądem sukcesja uniwersalna będąca następstwem przejścia spółki (art. 494 k.s.h.) swoim zakresem zastosowania obejmuje wyłącznie prawa lub obowiązki spółki przejmowanej, a nie jej organów. Jak podkreślił Sąd Najwyższy, sukcesja ta „nie dotyczy praw, obowiązków i sytuacji prawnych ściśle związanych z organami spółek przejmowanych lub spółek łączących się przez zawiązanie”<sup>15</sup>. Powyższa interpretacja Sądu Najwyższego wydaje się w pełni uzasadniona, trudno bowiem oczekiwać odpowiedzialności osób, które nie miały faktycznego wpływu na działania spółki przejmowanej. Argumentację tę potwierdza również Trzecia Dyrektywa w art. 19, zgodnie z którym sukcesja dotyczy obowiązków ściśle majątkowych, a w konsekwencji łączenie spółek nie powoduje wstąpienia w ogół sytuacji prawnej w każdym aspekcie.

Powyższe okoliczności winny stanowić przedmiot uregulowania kompleksowego, gdyż problemy te w praktyce występują nierzadko.



## PODATKOWE ASPEKTY PRZEJĘCIA SPÓŁKI

Analizując fuzję na gruncie podatkowym, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 8c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>16</sup> z punktu widzenia spółki przejmującej jej przychodem jest ustalona na dzień łączenia wartość majątku spółki przejmowanej otrzymanego przez spółkę przejmującą. Przychód ten jest kwalifikowany do źródła określonego w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m ustawy o CIT, tj. przychody z zysków kapitałowych. Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 3e ustawy o CIT z przychodów tych zostanie wyłączona wartość majątku spółki przejmowanej, odpowiadająca wartości emisyjnej udziałów przydzielonych udziałowcowi spółki łączonej w zamian za ten majątek. Wartość emisyjna została zdefiniowana w art. 4a pkt 16a ustawy o CIT, natomiast wartość przejmowanego majątku w orzecznictwie definiowana jest jako wartość rynkowa. W takim wypadku wartość emisyjna udziałów odpowiada wartości przejmowanego majątku – spółka przejmująca wydaje bowiem swoje udziały w zamian za ten majątek<sup>17</sup>. Mając to na uwadze, należy stwierdzić, że przejęcie spółki będzie co do zasady neutralne podatkowo – „w wyniku przeniesienia majątku przejmowanej spółki osobowej do spółki kapitałowej w zamian za udziały w podwyższonym kapitale zakładowym przejmującej majątek spółki kapitałowej wydane wspólnikom spółki osobowej – nie powstaje po stronie



spółki kapitałowej przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych<sup>18</sup>.

Należy jednak zwrócić uwagę na tzw. małą klauzulę CIT (art. 12 ust. 13 ustawy o CIT), wyłączającą neutralność podatkową połączenia. W jej myśl neutralność podatkowa nie znajduje zastosowania w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylene się od opodatkowania. Zgodnie z domniemaniem zawartym w art. 12 ust. 14 ustawy o CIT, jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylene się od opodatkowania. W przypadku połączenia spółki wyłącznie z uwagi na objęcie spółki komandytowej podatkiem CIT bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych<sup>19</sup>. Jeżeli więc tego rodzaju restrukturyzacja nie będzie miała innego uzasadnienia niż optymalizacja podatkowa, operacja ta nie będzie neutralna podatkowo. Pomocne może okazać się uzyskanie indywidualnej interpretacji podatkowej, na przedpolu procesu restrukturyzacji.

Z punktu widzenia podatku od towarów i usług przejęcie majątku spółki przejmowanej traktowane jest jako „zbycie przedsiębiorstwa”, które zgodnie z art. 6 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>20</sup> wyłączone jest spod zakresu jej zastosowania.

Czynność zmiany umowy spółki, przez którą na gruncie ustawy o podatku od czynności publicznoprawnych<sup>21</sup> rozumie się także połączenie spółek, w wyniku którego dochodzi do zwiększenia majątku spółki osobowej albo podwyższenia kapitału zakładowego spółki komandytowej (art. 1 ust. 3 pkt 3 ustawy o PCC), stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu na gruncie tej ustawy ze stawką 0,5 % (art. 7 pkt 9 ustawy o PCC). Operacja ta nie korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 2 pkt 6 lit. a ustawy o PCC, gdyż wyłączenie tam przewidziane obejmuje wyłącznie łączenie się spółek kapitałowych<sup>22</sup>.



## PRZEJĘCIE SPÓŁKI ZE STRATĄ – KONSEKWENCJE PODATKOWE

Analizując sytuację podatkową spółki komandytowej w okresie do dnia uzyskania przez nią statusu podatnika podatku CIT oraz po tym dniu, wskazać należy, że straty powstałe do 30.04.2021 r., pomimo iż będą odzwierciedlone w księgach rachunkowych sp.k., jako podatnika CIT, to w ujęciu podatkowym rozliczone winny być na zasadach obowiązujących do 30.04.2021 r., tj. przez wspólników na zasadach przewidzianych dla odliczania ich strat z odpowiednich źródeł przychodów. Powyższe okoliczności wymagają jednak dokładnego odwzorowania w księgach rachunkowych spółki i przypisania momentu powstania straty przed dniem 30.04.2021 r. Gdy nie było możliwe rozliczenie straty do 1.05.2021 r., wspólnicy spółki komandytowej mogą o straty pomniejszyć przychody z zysku spółki uzyskane już po opodatkowaniu jej CIT (art. 15 ustawy nowelizującej). Pozostałe straty, a więc te powstałe począwszy od 1.05.2021 r., rozliczane będą zgodnie z zasadami przewidzianymi dla podatników CIT.

W wyniku przejęcia spółki następuje sukcesja praw i obowiązków podatkowych zgodnie z art. 93 § 1 pkt 1 w zw. z art. 93 § 2 pkt 1 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>23</sup>. Natomiast, w myśl art. 93e o.p., jeśli odrębne przepisy tę sukcesję ograniczają, to stosuje się te przepisy. Powstaje więc pytanie, czy w takiej sytuacji spółka z o.o. jako spółka przejmująca będzie uprawniona do rozliczenia straty wygenerowanej przez spółkę przejętą w okresie, kiedy ta stała się podatnikiem CIT.

Szczególną uwagę należy zwrócić na ograniczenia wynikające m.in. z art. 7 ust. 3 pkt 4 i nowego – bo obowiązującego od 1.01.2021 r. – pkt 7 przywołanego artykułu ustawy o CIT. Pierwszy z wyjątków uniemożliwia rozliczenie strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną. Przepis ten wyklucza zatem możliwość odliczenia przez następcę prawnego strat podatkowych wygenerowanych przez spółkę przejmowaną w latach poprzedzających rok połączenia<sup>24</sup>. Orzecznictwo podkreśla, że wyjątek ten dotyczy także przejęcia metodą łączenia udziałów, gdy podatnicy korzystają z uprawnienia do niezamykania ksiąg podatkowych<sup>25</sup>. Od 1.01.2021 r. zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 7 ustawy CIT nie można odliczać strat od przejętego



lub nabytego przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa), jeżeli: zmieni się przedmiot prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej (w całości lub w części) lub co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiadają podmiot lub podmioty niemające takich praw w dniu kończącym rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę. Celem tych przepisów jest przeciwdziałanie reorganizacjom, wskutek których następuje przeniesienie rentowej działalności do spółki ze stratą podatkową – a więc aby dochód rentownego przedsiębiorstwa został obniżony poprzez stratę wygenerowaną przez nierentowną spółkę<sup>26</sup>. Jedynie na marginesie zasygnalizować należy rozważenie aktualizacji raportowania schematu podatkowego (MDR).

Sukcesja uniwersalna zobowiązań podatkowych, przy braku możliwości rozliczenia straty, może mieć ogromne konsekwencje korporacyjne dla spółki przejmującej i ochrony jej kapitału zakładowego, tj. brak możliwości przeznaczenia wypracowanego zysku do podziału między wspólników (art. 192 k.s.h.) czy obowiązek podjęcia uchwały o dalszym istnieniu spółki (art. 233 k.s.h.).



## ZARZĄD MAJĄTKIEM I OCHRONA WIERZYTELI

Zgodnie z art. 495 § 1 k.s.h. majątek każdej z połączonych spółek powinien być zarządzany przez spółkę przejmującą oddzielnie, aż do dnia zaspokojenia lub zabezpieczenia wierzycieli, których wierzytelności powstały przed dniem połączenia, a którzy przed upływem sześciu miesięcy od dnia ogłoszenia o połączeniu zażądali na piśmie zapłaty. Redakcja tego przepisu rodzi następujące problemy.

Pierwszy z nich dotyczy tego, od kiedy spółka obowiązana jest do prowadzenia odrębnego majątku, czy zawsze od dnia połączenia, czy tylko gdy któryś z wierzycieli zgłosi się ze stosownym pisemnym żądaniem? Wiele głosów doktryny opowiada się za celowościową wykładnią tego przepisu i przyjęciem, że obowiązek ten powstaje z dniem połączenia, gdyż w przeciwnym wypadku doszłoby do pomieszczenia się majątków spółek, zanim wierzyciele mieliby szansę na reakcję<sup>27</sup>. Konsekwencją tego stanu rzeczy byłby brak możliwości wykonywania oddzielnego zarządu i uniemożliwienie realizacji uprawnień z art. 496 § 1 k.s.h.<sup>28</sup> Wykładnia celowościowa prze-

pisu jest w doktrynie negowana przez niektórych autorów, którzy wskazują, że z literalnej treści przepisu nie sposób odczytać istnienia takiego obowiązku od dnia połączenia. M. Rodzyńkiewicz<sup>29</sup> podkreśla, że nawet ochronne racje przepisu nie mogą prowadzić do nałożenia obowiązku obwarowanego sankcją przewidzianą w art. 495 § 2 k.s.h., w sytuacji, gdy jego adresat nie ma pewności co do jego aktualizacji. Powyższe prowadzi autora do wniosku, że gdy podmiot przejmujący, polegając na brzmieniu literalnym przepisu, uznaje, że obowiązek odrębnego zarządu uzależniony jest od wniosku wierzyciela, doprowadzi do skutku, iż dojdzie do przemieszania majątków łączących się podmiotów, to w ocenie autora nie będzie podstaw do przyjęcia odpowiedzialności z art. 495 § 2 k.s.h.<sup>30</sup>, z uwagi na następczą niemożliwość świadczenia (art. 2 k.s.h. w zw. z art. 475 § 1 Kodeksu cywilnego<sup>31</sup>)<sup>32</sup>. W tej sytuacji ryzyko późnego zgłoszenia wierzytelności obciążałoby wierzyciela, a nie spółkę<sup>33</sup>. Przyjęcie tego poglądu uzasadniałaby wyrażona w tekście przepisu intencja ustawodawcy poprzez ograniczenie terminem możliwości zgłaszania roszczeń przez wierzycieli. W konsekwencji im później nastąpi zgłoszenie, tym ryzyko następczej niemożliwości świadczenia jest wyższe. Interpretacja ta jest niekorzystna dla wierzycieli, zwłaszcza w sytuacji połączeń z udziałem spółek osobowych i jednokrotnością ogłoszeń o połączeniu. Jednak sankcja, jaką obarczeni są członkowie zarządu spółki przejmującej, wydaje się nieproporcjonalnie duża w stosunku do ewentualnego pokrzywdzenia indywidualnych wierzycieli. Oczywiście przepis ten rodzi ryzyko działania *in fraudem legis* poprzez powoływanie się członków zarządu na literalną wykładnię przepisu. Remedium dla tego stanu rzeczy winna być ingerencja ustawodawcy, który jednoznacznie określiłby termin początkowy dla wykonania tego obowiązku.

Kolejną kwestią rodzącą się na tle przywołanego przepisu (art. 496 § 1 k.s.h.) jest sposób zadośćuczynienia roszczeniom wierzyciela, a więc to, czy ze względu na zastosowanie zamiast spójnika koniunkcji alternatywy zwykłej „lub” spółka ma wybór co do zaspokojenia bądź zabezpieczenia wierzycieli? Z punktu widzenia wykładni systemowej nie znajduje uzasadnienia, aby ograniczać uprawnienie spółki do wyboru formy, w jakiej powinna zadośćuczynić żądaniu wierzyciela w przypadku wierzytelności niewymagalnych. Oczywiście nie ogranicza to uprawnienia wierzyciela do wyboru majątku pierwotnej dłużniczki (spółki przejmowanej), jako źródła zaspokojenia roszczeń wynikających z wierzytelności niewymagalnych (arg. ex art. 495 § 1 w zw. z art. 496 § 1 k.s.h.). Natomiast spółce przysługuje wybór,





czy zabezpieczy dłużnika, czy spełni świadczenie przed datą jego wymagalności, z uwagi na art. 457 Kodeksu cywilnego. Trudno uznać słuszność tezy, że przepis art. 495 § 1 k.s.h. zmienia reguły ogólne prawa zobowiązań i przewiduje zastrzeżenie terminu dla spełnienia świadczenia na korzyść wierzycieli spółki i w konsekwencji postawienie w stan wymagalności wszystkich wierzytelności niewymagalnych, gdyż przepis art. 495 § 1 *in fine* wskazuje wyłącznie na prawo wierzyciela do zgłoszenia „żądania zapłaty”. Natomiast w dalszej części wskazuje jednoznacznie na dwa alternatywne uprawnienia spółki przejmującej, których wykonanie kończy okres oddzielnego zarządu, tj. „zapłata lub zabezpieczenie” roszczeń wierzycieli występujących z żądaniem zapłaty<sup>34</sup>. Przeciwna interpretacja nie znajduje uzasadnienia ekonomicznego, zwłaszcza przy uwzględnieniu, że gdyby nie fakt połączenia, to wierzytelność ta nie byłaby wymagalna, a także z uwagi na swoiste zyskanie przez wierzyciela kolejnej masy majątkowej, z której może dochodzić należności, tj. majątku sukcesora pierwotnej dłużniczki. Przyjęcie tej interpretacji daje więc spółce wybór, aby ta spełniła świadczenie przed upływem terminu wymagalności roszczenia albo zabezpieczyła wierzyciela. Wierzyciel niezadowolony z udzielonego mu zabezpieczenia może skorzystać z uprawnień przewidzianych w art. 496 § 2 k.s.h. Natomiast w sytuacji, gdy wierzytelności, których dotyczą żądania, są wymagalne, to spółka winna je spełnić, z uwagi na sukcesję uniwersalną zobowiązań. Niespełnienie świadczenia wobec wierzyciela prowadzić będzie do powstania zwłoki po stronie spółki przejmującej.

Ostatnią kwestią wymagającą poruszenia na gruncie art. 495 § 1 k.s.h. jest pojęcie „żądania zapłaty wierzyciela”. Przyjąć należy, że przepis ten nie ogranicza się wyłącznie do świadczeń pieniężnych, ale swoim zakresem zastosowania obejmuje również świadczenia niepieniężne<sup>35</sup>.



## KONSEKWENCJE PRZEJĘCIA SPÓŁKI ZE STRATĄ

Jak wskazano powyżej, w wyniku przejęcia spółki ze stratą, strata ta będzie ujawniona w bilansie spółki przejmującej, co może rodzić negatywne konsekwencje dla jej wspólników w postaci braku możliwości wypłaty dywidendy. Wydaje się jednak, że niedochodzenie odszkodowania przez wspólników jest ograniczone, skoro na etapie procesu fuzji wspólnicy ci mają prawo żądania przeglądania wszystkich dokumentów, a negatywne

następstwa dla sytuacji spółki przejmującej powinny skłonić ich do głosowania przeciwko uchwale o połączeniu. Zakres odpowiedzialności członków zarządu, rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej łączącej się spółki kapitałowej jest również limitowany przez art. 526 § 1 k.s.h.

Sytuacja wierzycieli przejmowanej spółki, jak wskazano w poprzednim fragmencie, jest uprzywilejowana. Po pierwsze, mogą żądać zaspokojenia z majątku pierwotnej dłużniczki z pierwszeństwem zaspokojenia przed wierzycielami pozostałych łączących się spółek (art. 496 § 1 k.s.h.). Jeżeli majątek dłużniczki nie pozwala na zaspokojenie roszczeń tych wierzycieli, mogą oni sięgać również do majątku spółki przejmowanej oraz wspólników łączącej się spółki osobowej odpowiadających subsydiarnie i solidarnie ze spółką przejmującą, za jej zobowiązania powstałe przed dniem połączenia, przez okres 3 lat, licząc od dnia połączenia.

Dotychczasowym wierzycielom spółki przejmującej, która będzie zobowiązana do rozliczenia straty, przysługiwać będzie również w razie bezskuteczności egzekucji roszczenie wobec członków zarządu na zasadach określonych w art. 299 k.s.h.



## PODSUMOWANIE

Pomimo harmonizacji przepisów na poziomie unijnym, jak wskazano w powyższych rozważaniach, procedura połączenia spółki komandytowej poprzez jej przejęcie przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, będącą jednocześnie jej komplementariuszem, w praktyce nastroczać może wiele problemów, które powinny zostać rozstrzygnięte przez ustawodawcę. Wielość tych problemów interpretacyjnych oraz powstałe na ich tle spory doktrynalne nie sprzyjają pewności prowadzenia działalności gospodarczej i swobodzie w zakresie operacji przekształceniowych, jako procesów jej optymalizacji. Na gruncie podatkowym przepisy dają jednoznaczny wyraz woli ustawodawcy, iż transformacje te nie mogą służyć uniknięciu opodatkowania. *De lege ferenda* na najpilniejszą ingerencję ustawodawcy zasługuje ustawa o rachunkowości, gdyż przepisy te rodzą od lat wiele wątpliwości. Powracając do punktu wyjścia niniejszego artykułu, stwierdzić należy, że zaprezentowane trudności procesów restrukturyzacyjnych wraść będą wraz ze skomplikowaniem struktury własnościowej, bądź skalą



działalności prowadzonej przez spółkę, a przepisy w swoim uniwersalnym ujęciu powinny być stworzone w taki sposób, aby mogły być zastosowane w każdym czasie.

## STRESZCZENIE

Celem artykułu jest ukazanie najważniejszych praktycznych problemów procesu fuzji spółki komandytowej poprzez jej przejęcie przez dotychczasowego komplementariusza będącego spółką z organiczną odpowiedzialnością. Tematyka ta nabiera w ostatnim czasie szczególnego znaczenia z uwagi na opodatkowanie spółek komandytowych podatkiem CIT od 1.01.2021 r. Konsekwencją tej zmiany zasad opodatkowania jest brak uzasadnienia ekonomicznego dla utrzymywania dualistycznych struktur w wielu spółkach, w których w roli komplementariusza występowała spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Pomimo oczywistych korzyści wynikających z ograniczonej odpowiedzialności komplementariusza (sp. z o.o.), w wielu spółkach komandytowych na pierwszy plan wysuwały się korzyści podatkowe. Artykuł porusza problematykę przebiegu procesu fuzji (połączenia spółki komandytowej z jej komplementariuszem spółką z ograniczoną odpowiedzialnością), odpowiedzialności za zobowiązania, podatkowych skutków przejęcia, sporządzania sprawozdań finansowych w spółce przejmującej oraz organów uprawnionych do ich przygotowania, jak również dopuszczalności przejęcia spółki ze stratą.

## ABSTRACT

The purpose of the article is to outline the main practical legal problems of a merger limited partnership (spółka komandytowa) by its acquisition by the previous general partner (komplementariusz) which is a private limited liability company (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością). Recently, this area has become increasingly relevant due to the fact that limited partnerships were taxed with CIT from the 1st of January 2021. Therefore, because of the change in tax law, from the point of view of many companies' now there is no economic grounds for maintaining dualistic struc-

tures in which a private limited liability company acted as the general partner. Despite the obvious benefits resulting from the limited liability of the general partner (sp. z o.o.), in many limited partnerships the tax benefits came to the fore. The article concerns on the following issues: the implementation of the merger process (between a limited partnership with its general partner – a limited liability company), liability for obligations, the tax consequences of the acquisition, the obligation of preparation a financial statement of the acquiring company and the competent bodies to preparing such statements, as well as admissibility of the acquisition of a company with a loss.

## PRZYPISY

1 Ustawa z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123), dalej: ustawa nowelizująca.

2 Ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2001 r. poz. 2320), dalej: k.s.h.

3 Dyrektywa Rady Wspólnot Europejskich (78/855) z 9.10.1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, dotycząca łączenia się spółek akcyjnych (Dz. Urz. L 265 z 1978 r., s. 36), dalej: dyrektywa w sprawie połączeń spółek.

4 A. Kidyba, Art. 491, (w:) Komentarz aktualizowany do art. 301–633 Kodeksu spółek handlowych, red. A. Kidyba, Warszawa 2021, LEX/el., dostęp: 26.08.2021 r.

5 Na szczególną uwagę zasługują przepisy ustawy z 16.02.2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. z 2021 r. poz. 275) i przewidziane nimi postępowanie monopolowe.

6 Zgodnie z przepisami ustawy nowelizującej, tj. art. 12 ust. 2, spółka komandytowa mogła postanowić, że przepisy ustawy CIT stosuje się do przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce, poczynwszy od 1.05.2021 r. W takim przypadku spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1.05.2021 r. Konsekwencją tej decyzji było to, że: wydłużeniu uległ rok podatkowy spółki do 30.04.2021 r. (art. 12 ust. 4 ustawy nowelizującej) i w tym dniu spółka zobowiązana była do zamknięcia ksiąg rachunkowych.

7 Za taką interpretacją opowiada się m.in. A. Kidyba, Art. 517, (w:) Komentarz aktualizowany..., red. A. Kidyba, jak również A. Szumański, Art. 517, (w:) Kodeks spółek handlowych, t. IV, red. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, Warszawa 2012, Legalis/el., który wskazuje, że „przyjęcie planu połączenia przez daną łączącą się spółkę jest czynnością przekraczającą zakres zwykłych spraw spółki, ponieważ łączenie się spółki nie jest czynnością życia codziennego, a raczej jest sytuacją wyjątkową”; przeciwnie: A. Witosz, Art. 517, (w:) Kodeks spółek handlowych, t. IV, red. A. Kidyba, Warszawa 2018, s. 1178–1179; T. Maślak, Art. 517, (w:) Kodeks spółek handlowych. Łączenie, podział i przekształcanie spółek. Komentarz, QUOTATION.EDITOR, red. M. Kożuchowski, M. Michalski, Warszawa 2018, LEX/el.



8 Tak też: M. Rodzyńkiewicz, Art. 517, (w:) Kodeks spółek handlowych. Komentarz, red. M. Rodzyńkiewicz, Warszawa 2018, Lex/el.

9 Arg. ex art. 522 k.s.h.

10 M. Rodzyńkiewicz, Art. 500, (w:) Kodeks spółek..., red. M. Rodzyńkiewicz, i przywołana tam literatura.

11 A. Kidyba, Art. 519, (w:) Komentarz aktualizowany..., red. A. Kidyba.

12 M. Litwińska-Werner, Uchwała o połączeniu, (w:) System prawa handlowego, T. 2A, red. A. Szumański, Warszawa, Legalis/el, nb. 129.

13 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217), dalej: ustawa o rachunkowości.

14 Z dniem przejęcia spółka przejmowana ulega likwidacji bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, a sąd rejestrowy dokonuje z urzędu jej wykreślenia (art. 493 § 5 k.s.h. oraz art. 45 ust. 5 ustawy z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, Dz.U. z 2021 r. poz. 112).

15 Postanowienie Sądu Najwyższego z 24.06.2004 r. (III CK 178/03), LEX nr 134414.

16 Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.), dalej: ustawa o CIT.

17 Tak m.in.: interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 16.09.2020 r. nr 0111-KDWB.4010.18.2020.1.KK; z 20.10.2020 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.394.2020.1.IZ; z 19.11.2020 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.457.2020.1.PC.

18 Wyrok WSA w Łodzi z 11.04.2017 r. (I SA/Łd 93/17), LEX nr 2280885.

19 Uzależnienie stosowania zwolnień w zakresie dochodów z połączenia lub podziału podmiotów od przeprowadzenia tych operacji z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych wynika z art. 15 ust. 1 lit. a dyrektywy Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielanie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej lub spółdzielni europejskiej z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (OJ L 310, 25.11.2009, p. 34–46). Jak wskazał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE): „uzasadnione przyczyny ekonomiczne należy interpretować jako obejmujące coś więcej niż osiągnięcie wyłącznie korzyści podatkowej” – tak: wyrok TS z 17.07.1997 r., C-28/95, A. LEUR-BLOEM v. INSPECTEUR DER BELASTINGDIENST/ONDERNEMINGEN AMSTERDAM 2, ECR 1997, nr 7, poz. I-4161. Równie ważny głos TSUE zabrakł w sprawie (C-126/10) Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA przeciwko Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – wyrok Trybunału (piąta izba) z 10.11.2011 r. (C-126/10), ECLI:EU:C:2011:718 – „w odniesieniu do operacji połączenia dwóch spółek należących do tej samej grupy okoliczność, iż przejmowana spółka nie prowadzi żadnej działalności, nie ma żadnych udziałów finansowych i przynosi spółce przejmującej jedynie straty w znacznej wysokości i spowodowane nieznanymi przyczynami, może uzasadniać domniemanie, że operacja nie została dokonana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (...), nawet jeżeli przynosi ona korzyści w zakresie kosztów strukturalnych grupy”. I dalej: „w tym względzie pojęcia restrukturyzacji i racjonalizacji należy rozumieć jako wymagające więcej niż tylko dążenie do osiągnięcia korzyści o charakterze podatkowym i żadna operacja restrukturyzacji lub racjonalizacji przeprowadzona tylko z takim zamierzeniem nie stanowi uzasadnionej przyczyny ekonomicz-

nej”. Zob. Pismo z 20.10.2017 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, IPPB3/423-846/13-6/AG/MS/KK. Połączenie spółek z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, <http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 26.08.2021 r.

20 Ustawa z 11.03.2020 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 1243), dalej: ustawa o VAT.

21 Ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 255), dalej: ustawa o PCC.

22 Zgodnie z art. 1a pkt 2 ustawy o PCC spółka kapitałowa oznacza spółkę: z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjną lub europejską.

23 Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540), dalej: o.p.

24 Pismo z 15.04.2021 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.89.2021.1.MS, Ujęcie strat spółki przejmowanej przy ustalaniu dochodów spółki przejmującej, <http://sip.mf.gov.pl>, dostęp: 26.08.2021 r.

25 Wyrok WSA w Poznaniu z 16.01.2009 r. (I SA/Po 1405/08), LEX nr 483313.

26 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, Art. 7, (w:) CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, red. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, Warszawa 2021, LEX/el.

27 Przypomnieć należy, że w przypadku łączenia z udziałem spółek osobowych dochodzi wyłącznie do ogłoszenia o połączeniu – art. 524 k.s.h.

28 Tak: M. Dumkiewicz, Art. 495 (w:) Kodeks spółek handlowych. Komentarz, red. M. Dumkiewicz, Warszawa 2020, LEX/el.; A. Kidyba, Art. 495, (w:) Kodeks..., red. A. Kidyba; A. Szumański, Art. 495, (w:) Kodeks..., red. S. Sołtyński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja; P. Piniór, Art. 495, (w:) Kodeks spółek handlowych, red. J.A. Strzępka, Warszawa 2012, s. 1209.

29 M. Rodzyńkiewicz, Art. 495 (w:) Kodeks spółek handlowych, t. 4, Łączenie, podział i przekształcanie spółek. Przepisy karne. Komentarz. Art. 491–633, red. A. Opalski, Warszawa 2016, Legalis/el.

30 Tamże.

31 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2021 r. poz. 1509), dalej: Kodeks cywilny.

32 M. Rodzyńkiewicz, w: Komentarz..., red. M. Rodzyńkiewicz, Lex/el.

33 K. Oplustil, A. Rachwał, Roszczenie wierzyciela o zabezpieczenie a instytucja odrębnego zarządu przy połączeniach spółek kapitałowych, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 1, s. 51.

34 Tak też: M. Rodzyńkiewicz, Art. 495, (w:) Kodeks..., red. A. Opalski.

35 M. Rodzyńkiewicz, Art. 495, (w:) Kodeks spółek..., red. M. Rodzyńkiewicz.