

Wojciech Dawid Krzeszowski

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

NABYCIE PRZEDSIĘBIORSTWA ORAZ POŁĄCZENIA I PODZIAŁY SPÓŁEK A EWIDENCJA KSIĘGOWA DLA CELÓW PODATKU DOCHODOWEGO

Ewidencja księgowa podmiotu gospodarczego powinna być prowadzona w sposób dający możliwość sporządzenia sprawozdania finansowego według prawa bilansowego oraz ustalenia dochodu (straty) i wysokości należnego podatku za rok podatkowy [7, art. 9, ust. 1]. W związku z tym pojawiają się liczne problemy dotyczące rozwiązań, które pozwalają na osiągnięcie tego celu. Powstają one również w sytuacji nabycia przedsiębiorstwa¹ oraz połączeń i podziału spółek. W niniejszym artykule zostaną przedstawione wybrane uwagi na temat ewidencji księgowej w wymienionych sytuacjach.

Pierwszym istotnym problemem w omawianych przypadkach są różnice w wycenie składników bilansu w świetle prawa bilansowego i podatkowego. Przepisy ustawy o rachunkowości regulują precyzyjnie wycenę w odniesieniu do sytuacji łączenia się spółek [8, art. 44a-44d]. Według nich, przy łączeniu się spółek „metodą nabycia” do wyceny składników przejmowanej spółki należy stosować wartość godziwą, a przypadku zastosowania „metody łączenia udziałów” – wartość księgową łączących się spółek. Ponadto trzeba dokonać korekt wzajemnych rozrachunków, a w sytuacji zastosowania drugiej z wymienionych metod – także korekt kosztów i przychodów oraz zysków i strat wynikających z transakcji między łączącymi się podmiotami.

Wymienione zasady stosuje się również odpowiednio do podziału spółek. Przyjęcie rozwiązań dotyczących łączenia się spółek jest prawidłowe, kiedy „wydzielana” część stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa [5, s. 91]. Do wyceny majątku stosować należy wartość godziwą, kiedy takie wydzielenie spełnia kryteria

¹ Zarówno tutaj, jak i w dalszej części opracowania przyjęto, że termin „nabycie przedsiębiorstwa” oznacza również „nabycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa” (jeżeli nie zostało to wyraźnie zaznaczone).

„metody nabycia”, lub wartość księgową przy spełnieniu warunków umożliwiających zastosowanie „metody łączenia udziałów” [3].

W przypadku nabycia przedsiębiorstwa wycena składników powinna zostać dokonana na poziomie wartości godziwej. Wskazuje na to definicja wartości firmy zawarta w art. 33, ust. 4 ustawy o rachunkowości.

W omawianych sytuacjach sposób wyceny składników dla celów podatkowych jest niejednokrotnie odmienny od rozwiązań przyjętych w prawie bilansowym. Ponadto w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych uwaga została skoncentrowana jedynie na wycenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, pominięto natomiast sposób postępowania odnośnie do innych elementów bilansu.

Dla celów podatkowych w przypadku połączenia lub podziału podmiotów według art. 16g, ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji podmiotu połączonego lub podzielonego (nie wprowadza się ich według wartości rynkowej). Przepis ten stosuje się także w sytuacji nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego [7, art. 16g, ust. 18]. Podmioty te dokonują odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuują metodę amortyzacji przyjętą przez przekształcone jednostki [7, art. 16h, ust. 3 i 3a]².

W tym samym art. 16g, ale w ust. 10 zawarto wytyczne na temat postępowania w odniesieniu do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w razie nabycia tych składników majątkowych w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Łączną wartość początkową tych składników aktywów stanowi³:

- suma ich wartości rynkowej – w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy dla celów podatkowych;
- różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi – w przypadku niewystąpienia dodatniej wartości firmy. W tym przypadku różnicę taką należy rozliczyć na poszczególne środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne proporcjonalnie do ich udziału w sumie ich wartości rynkowej.

² W omawianej ustawie termin „przekształcenie” jest używany w odniesieniu do zmiany formy prawnej, jednak tutaj ma to ogólniejsze znaczenie i obejmuje łączenie oraz podział.

³ W przypadku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w postaci wkładu niepieniężnego wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego [7, art. 16g, ust. 10a].

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie uregulowano kwestii wyceny pozostałych składników. Zgodnie z ordynacją podatkową [6, art. 93]⁴ osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się:

- 1) osób prawnych,
- 2) osobowych spółek handlowych,
- 3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych

– wstępuje we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek.

Zatem w odniesieniu do łączonych i dzielonych spółek wycena pozostałych składników powinna odbywać się na poziomie wynikającym z ksiąg przekształcanych podmiotów, zanim takie zdarzenia miały miejsce. Znajduje to potwierdzenie w orzeczeniach organów podatkowych. W tej kwestii wypowiedział się np.: Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie (sygn. 1MUS-1471/DPD1/423/164/2004/SP), który stwierdza, że „(...) w przypadku podziału przez wydzielenie (...) w spółkach przejmujących należy uznać, iż wycena pozostałych składników majątkowych przejętego przedsiębiorstwa powinna być przyjęta dla celów podatkowych na zasadzie kontynuacji zapisów z ksiąg handlowych spółki dzielonej (...)”.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych odrębnie nie wyszczególniono także sposobu wyceny w odniesieniu do pozostałych składników w przypadku nabycia przedsiębiorstwa. Wydaje się, że można wnioskować na ten temat – podobnie jak przy rozwiązaniach w prawie bilansowym – na podstawie definicji „wartości firmy” zawartej w art. 16g, ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie mówi się o „wartości rynkowej składników majątkowych”.

Jak wynika z powyższych uwag, konieczność prowadzenia podwójnej ewidencji będzie miała miejsce w sytuacji:

- 1) łączenia lub podziału spółek rozliczanego „metodą nabycia”,
- 2) nabycia przedsiębiorstwa w drodze wkładu niepieniężnego,
- 3) nabycia przedsiębiorstwa w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania z jednoczesnym powstaniem ujemnej wartości firmy.

W przypadku łączenia lub podziału rozliczanego metodą „łączenia udziałów”, w prawie zarówno bilansowym, jak i podatkowym, wycena składników jest dokonywana na poziomie wynikającym z ksiąg podmiotów przekształcanych.

Przykład 1

Przedsiębiorstwo „Alfa” (spółka przejmująca) połączyło się z przedsiębiorstwem „Beta” „metodą nabycia”. Wartość brutto środków trwałych w przedsiębiorstwie „Beta” wynosiła 3 mln zł, a dotychczasowe umorzenie 1 mln zł (na

⁴ Wynika to także z art. 494 kodeksu spółek handlowych, według którego spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki.

potrzeby przykładu zakłada się, że jest to również wartość podatkowa). Wartość godziwa nabytych środków trwałych przyjęta do wyceny w przedsiębiorstwie „Alfa” równa się 2,5 mln zł. W takiej sytuacji:

Wartość podatkowa brutto środków trwałych przejętych z „Beta” = 3 000 000 zł.

Wartość podatkowa netto środków trwałych przejętych z „Beta” = 2 000 000 zł.

Wartość bilansowa brutto środków trwałych (początkowa) przejętych z „Beta” = 2 500 000 zł.

Przy założeniu, że podatkowa i bilansowa roczna stawka amortyzacji równa się 20% (na potrzeby podatkowych musi to być stawka i metoda amortyzacji z przedsiębiorstwa „Beta”):

Roczny odpis amortyzacyjny na potrzeby bilansowe = $20\% \times 2\,500\,000\text{ zł} = 500\,000\text{ zł}$.

Roczny odpis amortyzacyjny na potrzeby podatkowe = $20\% \times 3\,000\,000\text{ zł} = 600\,000\text{ zł}$.

Kolejnym istotnym problemem, z jakim można się spotkać, prowadząc ewidencję księgową w omawianych sytuacjach, są wyłączenia dokonywane pomiędzy takimi podmiotami. W odniesieniu do wzajemnych należności i zobowiązań można powiedzieć, że będą one podlegały wyłączeniu w myśl prawa bilansowego. Problem powstaje w zakresie prawa podatkowego. Wydaje się, że będą one podlegały kompensacie w myśl art. 498 kodeksu cywilnego. W takiej sytuacji rozbieżności nie wystąpią.

Według prawa bilansowego, przy metodzie „łączenia udziałów” wyłączeniu podlegają także koszty i przychody (oraz zyski i straty z nimi związane), powstałe wskutek wzajemnych transakcji pomiędzy tymi jednostkami. Jak należy postępować w ramach przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych? Niestety autor nie spotkał się z żadnymi interpretacjami na ten temat. Zostały one wcześniej zrealizowane i wpływały na podstawę opodatkowania, przynajmniej u jednej ze stron. Z tego względu wydaje się, że nie należy ich „wyłączać” w świetle przepisów podatkowych. Jest to jednak kwestia dyskusyjna, zwłaszcza w odniesieniu do składników majątku typu np. środki trwałe. Jeżeli zostały one nabyte przez jedną z łączących się spółek w roku, w którym nastąpiło połączenie, a w drugiej z łączących się spółek jest zawarty zysk (strata) osiągnięty na sprzedaży tego środka trwałego, to czy należy dokonywać odpowiednich korekt na potrzeby podatkowych? Wydaje się, że na tak postawione pytanie należy odpowiedzieć przecząco. W takiej sytuacji pojawia się problem podwójnej ewidencji księgowej według wartości po dokonaniu odpowiednich korekt (prawo bilansowe) i bez wyłączeń (prawo podatkowe).

Ostatnim zagadnieniem, na które zostanie zwrócona uwaga, jest możliwość zakwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów niektórych wydatków mających miejsce w omawianych sytuacjach.

Do kosztów uzyskania przychodów nie można także zaliczyć wydatków związanych z łączeniem się spółek poniesionych przez spółkę przejmowaną przed połączeniem [1, s. 62]. W interpretacji organów podatkowych koszty tego typu nie służą uzyskaniu przychodu ani zabezpieczaniu źródeł przychodu spółki przejmowanej w przyszłości, ponieważ w wyniku konsolidacji zakończy się jej byt prawny. W związku z tym w ramach ewidencji księgowej podmiotu łączonego należy wyodrębnić koszty z tym związane, aby nie pomniejszały one dochodu do opodatkowania.

W ramach ksiąg rachunkowych należy również wyszczególnić stratę (podatkową) wynikającą z działalności podmiotu połączonego, przejmowanego lub dzielonego. Zgodnie z przepisami nie może ona pomniejszać dochodu podmiotu po przekształceniach⁵. Podatnicy przejmujący inne podmioty w wyniku połączeń lub przekształceń mogą jednak rozliczać straty podatkowe, które zostały poniesione w związku z „własną działalnością gospodarczą” [4, s. 65].

Powyższe uwagi wskazują na liczne problemy, z jakimi można się spotkać podczas procesów nabywania przedsiębiorstwa oraz łączenia i podziału spółek. Jak zwykle komplikuje to pracę działu finansowo-księgowego, który musi prowadzić podwójną ewidencję oraz pamiętać o odpowiednim ujmowaniu omawianych operacji. W artykule nie poruszono kwestii podatku odroczonego związanego z tymi zagadnieniami. Problem ten wymagałby szerszego omówienia w oddzielnym opracowaniu.

Literatura

- [1] Biliński S., *Czy spółka przejmowana może zaliczyć do kosztów wydatki związane z łączeniem się spółek*, „Monitor Księgowy” 2006 nr 2, Infor.
- [2] Kodeks cywilny (DzU 1964 nr 16, poz. 93 z późn. zm.).
- [3] Kodeks spółek handlowych (DzU 2000 nr 94, poz. 1037 z późn. zm.).
- [4] *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, BDO Polska, Difin, Warszawa 2005.
- [5] Lubińska H., Skórzewski A., *Sprawozdania finansowe w procesie podziału, połączenia i przekształcenia spółek*, SKWP, Warszawa 2004.
- [6] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (DzU 2005 nr 8, poz. 60; nr 85, poz. 727; nr 86, poz. 732; nr 143, poz. 1199 z późn. zm.).
- [7] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000 nr 54, poz. 654 z późn. zm.).
- [8] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2002 nr 76, poz. 694 ze zm.).

⁵ Z wyjątkiem przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową [7, art. 7, ust. 3, pkt 4].

ACQUISITIONS, MERGERS AND SPLIT-UPS – ACCOUNTING RECORDS FOR INCOME TAX PURPOSES

Summary

Corporate accounting records should be kept in a way that enables drawing up a financial statement in compliance with the balance sheet law and defining an income (loss) as well as the amount of the tax due f/r the given fiscal year. There are a number of issues that arise related in connection with achieving this objective. They also arise in the case of acquisitions, mergers, and split-ups of companies. The paper presents selected comments on the accounting records in the aforementioned situations.